

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
RICARDO STRAPASSON TORQUES

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL E *TREATY*
*SHOPPING***

Curitiba/2009

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
RICARDO STRAPASSON TORQUES

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL E *TREATY*
*SHOPPING***

Monografia apresentada por Ricardo Strapasson Torques, acadêmico do Quinto-Ano Diurno da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná, sob o orientação da Prof. Betina Trieger Gruppenmacher, como requisito parcial à obtenção do grau de bacharel em direito.

Curitiba/2009

TERMO DE APROVAÇÃO
RICARDO STRAPASSON TORQUES

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL E *TREATY SHOPPING*

Monografia apresentada pelo acadêmico Ricardo Strapasson Torques, como requisito parcial à conclusão do Curso de Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal do Paraná – UFPR.

Orientadora:

Professora Dra. Betina Triegeer Gruppenmacher

Departamento de Direito Público

Prof. Dr. José Roberto Vieira

Departamento de Direito Público

Prof. Dr. Rodrigo Kanayama

Departamento de Direito Público.

Curitiba, 10 de novembro de 2009

RESUMO

O presente trabalho procurou apresentar a discussão que há na doutrina nacional a respeito do planejamento tributário. Isso envolve, primeiro, compreender a soberania, o papel da globalização e o liberalismo hodiernamente. Há de se destacar que Estado (Fisco) e a população (contribuinte) devem estar em sintonia, ou seja, não se trata de uma relação de tensão entre ambos, em que aquele quer arrecadar ao máximo, e este pagar/recolher aos cofres públicos o menor valor possível. A relação fisco *versus* contribuinte deve ser vista enquanto relação de cooperação, visando à garantia dos fundamentos e consecução dos objetivos constitucionais. Neste contexto o planejamento tributário, aproxima-se da elisão fiscal, e distingue-se da evasão pela licitude e legitimidade que a envolve.

No cenário internacional, o planejamento vem ganhando destaque por uma série de fatores, com especial para a globalização e para concorrência acirrada.

Parte doutrina ao tratar tratados internacionais em matéria tributária, especificamente, daqueles que visam a eliminar a bitributação, apontam o *treaty shopping* como uma possibilidade. Entretanto, outra parte, bastante expressiva, ao falar em *treaty shopping* utiliza a expressão “uso indevido dos tratados internacionais” referindo não à ilicitude propriamente do *treaty shopping*, mas à sua ilegitimidade.

SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CDC	Código de Defesa do Consumidor
CN	Congresso Nacional
CR	Constituição da República
CTN	Código Tributário Nacional
DOU	Diário Oficial da União
EC	Emenda Constitucional
HC	<i>Hábeas Córpus</i>
LC	Lei Complementar
LO	Lei Ordinária
Min.	Ministro
OCDE	Organização do
PGNRC	Princípios Gerais Reconhecidos pelas Nações Civilizadas
RExt	Recurso Extraordinário
RJ	Rio de Janeiro
SE	Sergipe
SF	Senado Federal
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TDT	Tratados de Direito Internacional

SUMÁRIO

RESUMO	IV
SIGLAS.....	V
SUMÁRIO	VI
1. INTRODUÇÃO.....	8
2. NOÇÕES INTRODUTÓRIAS.....	12
2.1. ESTADO E TRIBUTAÇÃO.....	12
2.2. GLOBALIZAÇÃO E TRIBUTOS.....	16
2.3. INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO: BREVES NOTAS	18
2.4. SOBERANIA FISCAL	21
3. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	26
3.1. ELISÃO FISCAL E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	26
3.1.1. Princípios Constitucionais e Elisão	28
3.1.1.1. Princípios da Liberdade e Legalidade	29
3.1.1.2. Princípios da Capacidade Contributiva e Justiça Social.....	32
3.1.2. Elisão e Planejamento Tributário: conceitos.....	35
3.2. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL	38
3.2.1. Considerações Iniciais.....	38
3.2.2. Elisão e Evasão Fiscais e Planejamento Tributário Internacional...41	
4. TRATADOS INTERNACIONAIS	45
4.1. CONSIDERAÇÕES INICIAS.....	48
4.2. CONCEITOS.....	50
4.3. ELABORAÇÃO E RATIFICAÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS	58
4.4. TRATADOS INTERNACIONAIS E A ORDEM JURÍDICA INTERNA.....	53
4.4.1. Constituição da República e o art. 5º, §2º	54
4.4.2. Emenda Constitucional n. 45, de 08.12.2005	58
4.5. CONVENÇÃO DE VIENA DE 1969	61
4.6. TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	62
4.7. TENDÊNCIAS DA DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA	63
5. TREATY SHOPPING.....	65
5.1. CONCEITO	65
5.2. FORMAS DE <i>TREATY SHOPPING</i>	70

5.3. LICITUDE E LEGITIMIDADE DO <i>TREATY SHOPPING</i>	71
5.4. COMBATE AO USO INDEVIDO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS.....	72
5.4.1. Medidas Internas (ou Unilaterais)	73
5.4.1.1. Abuso de Direito e <i>treaty shopping</i>	73
5.4.1.2. Simulação e <i>treaty shopping</i>	76
5.4.1.3. Normas Específicas de Combate ao Uso Indevido dos Tratados Internacionais: Norma Anti-Elisão	78
5.4.2. Medidas Insertas no Próprio Texto do Tratado Internacional (ou Bilaterais).....	81
5.4.2. Tratamento Global	82
 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	85
 7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	89

1. INTRODUÇÃO

As pessoas (naturais ou jurídicas) ao praticarem alguns atos ou realizarem determinados fatos que se subsumem à hipótese de incidência tributária, fazem nascer um mandamento, que, em geral, é o recolhimento de determinada importância em dinheiro para o Fisco. Contudo, o próprio contribuinte pode modular, prévia e lícitamente, seus atos, de forma a não praticar o fato impositivo evitando o nascimento da relação jurídica tributária ou, ao menos, em nascendo a relação jurídica, realizar o fato impositivo da forma menos onerosa possível.

Se este conjunto de atos, prévios ao fato impositivo, visarem especificamente à economia de tributos estaremos diante daquilo que a doutrina denomina de planejamento tributário.

Este é o intento da presente monografia: analisar o planejamento tributário na seara internacional, com enfoque em *treaty shopping*, forma de planejamento tributário, que consiste no uso de um tratado ou convenção internacional em matéria tributária por terceiro, não residente dos países que firmaram o referido tratado, com finalidade exclusiva de economia de tributos.

Com a globalização, dinamização do comércio internacional e da economia, até mesmo para manter a competitividade para e aprimorar o binômio redução de custos *versus* maximização de lucros, um adequado planejamento tributário tornou-se necessário e imprescindível para a sobrevivência das empresas.

A globalização fortalece o mercado; seja no aspecto internacional, com o fortalecimento de empresas, com a formação de empresas multinacionais e transnacionais; seja no aspecto interno, com formulação de novas barreiras e fortalecimento da legislação estatal com a finalidade de elidir práticas evasivas e até mesmo elisivas, ou de planejamento tributário.

Isso coloca em confronto concepções diversas. De um lado, o princípio da capacidade contributiva e da justiça social. Do outro, a liberdade de iniciativa e livre organização dos particulares. Além disso, o Estado deve estar presente como meio concretizador dos direitos e garantias fundamentais, que devem informar e pautar os atos estatais.

Ao Estado compete, sobretudo, em relação ao que se pretende analisar neste estudo o ideal de justiça fiscal, em que cada um possa prover o Estado, de acordo com a sua capacidade contributiva, progressiva e de acordo não apenas à renda explícita, mas também em relação ao seu poder de consumo. Contudo, as imposições tributárias não podem, ao mesmo tempo, e por conta disso, tolher, ou mesmo inibir o desenvolvimento econômico.

Ainda, em relação ao Estado, embora noutro vértice, é fato que muitos países, tal como o Brasil, tem interesse em criar meios de minimizar o encargo tributário em determinadas situações que lhes sejam interessantes, seja como meio de reduzir desigualdades, seja como forma de intensificar o comércio e a economia estatal. Nessa toada, os tratados e convenções internacionais aparecem como meio mais eficaz, ao menos em direito tributário, para propiciar tais intentos.

Portanto, para que possamos ter a real compreensão desse instituto de direito tributário internacional, discutindo as principais doutrinas em torno do assunto faz-se necessário perpassar por estudos preliminares, para ao final analisar em específico o *treaty shopping*.

Desta forma, dividiremos o estudo em quatro capítulos, assim denominados: “Noções Introdutórias”; “Planejamento Tributário”; “Tratados Internacionais” e; “Treaty Shopping”.

No capítulo primeiro, trataremos da relação entre tributo e Estado, e da imbricação entre globalização e tributação; bem como, breve análise a respeito da interpretação econômica do direito tributário e sua in/compatibilidade com ordenamento jurídico brasileiro. Nesse primeiro tópico, buscamos compreender a importância da tributação, a importância da globalização, consequências e efeitos perante o direito tributário, e a

alteração da estrutura dos Estados, por conta da relativização da soberania fiscal.

No capítulo segundo, pretendemos, essencialmente, analisar o planejamento tributário. Iniciaremos com a análise dos institutos da elisão e da evasão fiscais internamente. Como premissa necessária a análise desses conceitos, deveremos perpassar por uma breve análise principiológica que fundamenta a elisão e impossibilita a evasão fiscal. Em momento seguinte, chegaremos ao conceito de elisão fiscal e de planejamento tributário, ambos correlatos. Posteriormente, levaremos o conceito à seara internacional, bem como, a análise da elisão fiscal e da evasão fiscal, agora, em âmbito internacional.

Já no capítulo terceiro, nos dedicaremos ao tema dos tratados internacionais. Por primeiro, analisaremos os processos de elaboração, ratificação pelo Poder Legislativo e ratificação pelo Presidente da República, por meio da publicação de Decreto. Traremos também do entendimento doutrinário e jurisprudencial a respeito do momento em que se considera apto o tratado ou convenção internacional a produzir efeitos jurídicos internamente.

Adiante, passaremos à análise da relação hierárquica do tratado internacional em relação ao ordenamento interno. Para tanto, faremos análise da evolução do entendimento doutrinário e jurisprudencial desde a promulgação da Constituição da República até a edição do §3º, art. 5º, da CR; bem como, até a recente ratificação da Convenção de Viena no corrente ano.

Ainda nesse capítulo, passaremos à análise, especificamente, dos tratados internacionais em matéria tributária, passando pelas diversas compreensões que a doutrina nacional possui do tema.

Finalmente, trilhado este caminho, no último capítulo veremos especificamente o tema central do presente trabalho, qual seja o *treaty shopping*. Inicialmente trataremos do conceito, com a análise dos elementos caracterizadores, quais sejam, busca por tratado internacional favorável em termos fiscais, ou seja, que propiciem maior economia de tributos; a pessoa

que visa ao planejamento não pode ser residente dos países signatários do tratado internacional; interposição de pessoa residente em país signatário do acordo internacional e; afastamento do regime aplicável pelo país da fonte do rendimento mediante o uso do benefício concedido pelo tratado.

Além da apresentação das formas correntes de *treaty shopping*, que são as empresas canais e sociedades trampolins, traremos a discussão da doutrina acerca da i/lícitude e i/legitimidade do *treaty shopping*, com as diversas formas que a doutrina e o judiciário encontram para caracterizar e evitar o *treaty shopping*. Estas medidas de combate ao “uso indevido” dos tratados internacionais, dividem-se em unilaterais, como destaque para o abuso de direito e de formas, simulação e norma anti-elisão; medidas bilaterais, que consiste na aposição cláusulas nos tratados de direito internacional que não permitam a utilização dos benefícios fiscais ali concedidos, senão para os beneficiários efetivos e; medidas globais, que consiste na repressão do *treaty shopping* por meio de regras de direito internacional que buscam-se destituir a legitimidade do *treaty shopping*.

CAPÍTULO I – NOÇÕES INTRODUTÓRIAS

2.1. ESTADO E TRIBUTAÇÃO

Na segunda metade do século XX, pela Teoria da Tributação, firmou-se o entendimento de que o direito tributário teria por função primordial a defesa do contribuinte¹. É a ideia de que o fisco e o contribuinte estão o tempo todo em pleno embate, estando posto o ordenamento jurídico tributário como meio de defesa deste.

Deve-se ressaltar, ainda, elemento cultural na sociedade brasileira, pois o Estado não realiza serviços básicos determinados pela Constituição, muitas vezes por conta da corrupção. Isso somado a nossa formação histórica fez introjetar a acepção de que o contribuinte deve, ao máximo, sonegar impostos².

Esta realidade está aliada ao modelo liberal de Estado, que hoje, segundo **JUSTEN FILHO**, deve, por conta de alterações estruturais, ser revista³. De acordo com o citado autor, o direito tributário é instrumento para a realização de uma “sociedade livre, justa e solidária”, objetivo fundamental da República, insculpida no art. 3º, I⁴, CR. No Estado Democrático de Direito⁵ – art. 1º, *caput*⁶,

¹ **BOGO**, a referir-se a esta ordem de ideias, comenta: “... a historicidade demonstra que a exigência de tributos está igualmente relacionada à constante luta entre os que cobram essas prestações pecuniárias e aqueles que as devem suportar. A relação entre Fisco e contribuinte é e sempre foi uma relação de tensão” (In: **BOGO**, Luciano Alaor. **Elisão Tributária: Licitude e Abuso de Direito**, Curitiba: Juruá, 2006. p. 50).

² Nesse sentido, **WEISS** afirma: “O que parece ser uma obviedade está longe de constituir uma unanimidade. Uma de nossas piores heranças culturais é a aceitação da sonegação como forma de resistência contra uma pretensa invasão do Estado, que acaba produzindo um grande conluio tácito. Esse sentimento distorcido representa um elo entre todas as classes no Brasil, e faz com que procedimentos evasivos sejam aceitos até pelos que mais necessitam de uma arrecadação tributária eficiente” (In: **WEISS**, Fernando Lemme. **Justiça Tributária: um enfoque sobre as renúncias fiscais, a Reforma Tributária de 2003/2004 e os Códigos de Defesa dos Contribuintes (ES, IT, SP, MG e o projeto brasileiro)**. 2º ed., Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2004. p. 25).

³ **JUSTEN FILHO**, Marçal. **Sistema Constitucional Tributário: uma aproximação ideológica**. In: Revista de Direito da UFPR, Curitiba: Imprensa Universitária da UFPR, n. 30, p. 30.

⁴ Assim diz: “Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – constituir uma sociedade livre, justa e solitária; (...)”. **Constituição da República Federativa do Brasil**, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm, acesso em 1º de julho de 2009.

⁵ Segundo **SILVA**, “o Estado Democrático de Direito reúne princípios do Estado Democrático e do Estado de Direito, não como simples reunião formal dos respectivos elementos, porque, em verdade revela um conceito novo que os supera na medida em que incorpora um componente revolucionário de transformação do ‘status quo’.” (**SILVA**, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 26. ed., rev., atual. nos termos da Reforma Constitucional n. 48, de 10.8.2005. São Paulo, Malheiros Editores: 2004. p. 112). Semelhante é a compreensão de

CR –, há a superação do direito tributário enquanto *Estatuto do Contribuinte*, para além de regras garantidoras de direitos, impondo-se como meio para a justiça social. Para tanto, deve haver uma tributação eficiente que faça frente às demandas sociais, com a consecução dos objetivos impostos pela Constituição da República, dentre os quais se destaca a referida justiça social, que segundo **SILVA** é princípio da ordem econômica e social^{7 8}.

CARVALHO, ao tratar dos princípios constitucionais gerais, elege o princípio da justiça como sobreprincípio porque se realiza com o implemento de outros princípios⁹.

Para executar suas atividades, o poder estatal precisa de um financiamento adequado, principalmente, por meio dos tributos – sua principal fonte de recursos – que se constitui de poder instrumentalmente dado ao Estado pela ordem jurídica. Segundo **MELLO**, ao tratar das funções do Estado, a função pública é “atividade exercida no cumprimento do dever de alcançar o interesse

GRECO. Segundo este autor o Estado Democrático de Direito incorpora algo a mais ao Estado de Direito: o Estado Social. Não há, apenas, a submissão do Estado à lei à jurisdição. Afirma o autor: “(...) *pode-se identificar, de um lado, uma concepção do assim chamado Estado Liberal ou Estado de Direito; de outro lado, o Estado Social, ou que se pode denominar de Estado Democrático assim entendido aquele que postula valores coletivos; não o primado da liberdade do cidadão e da proteção ao indivíduo, mas o primado dos conceitos coletivos, dos interesses sociais e assim por diante*” (In: **GRECO**, Marco Aurélio. **Planejamento Fiscal e interpretação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 28/9)

⁶ Assim diz: “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...)”. **Constituição da República Federativa do Brasil**, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm, acesso em 03 de julho de 2009.

⁷ **SILVA**, J. A., **Curso de Direito Constitucional Positivo**. Ob. cit., p. 122.

⁸ Nesse sentido destaca **BOGO** dois marcos fundamentais: “*De um lado, a segurança jurídica e a proteção dos direitos e garantias individuais representados por princípios constitucionais como o da liberdade, o da legalidade e todos os seus corolários; tais princípios servem para assegurar outros de idêntica origem constitucional, como o da autonomia da vontade e o da liberdade econômica. De outro lado, o balizamento da tributação dá-se pela idéia de justiça tributária, traduzida no princípio da igualdade e no seu deslocamento na área tributária, a capacidade contributiva, que representa a medida da tributação que cada cidadão pode/deve suportar*” (In: **BOGO**, L. A., **Elisão Tributária: Licitude e Abuso de Direito**. Ob. Cit., p. 53).

⁹ Para **CARVALHO**, “o princípio da justiça é uma diretriz suprema. Na sua implicitude, penetra de tal modo as unidades normativas do ordenamento que todos o proclamam, fazendo dele até um lugar comum, que se presta para justificar interesses antagônicos e até desconcertantes. Como valor que é, participa daquela subjetividade que mencionamos, ajustando-se diferentemente nas escalas hierárquicas das mais variadas ideologias. Os sistemas jurídicos dos povos civilizados projetam-no para figurar no subsolo de todos os preceitos, seja qual for a porção da conduta a ser disciplinada”. (**CARVALHO**, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19º Ed., rev., São Paulo: Saraiva. 2007, p. 164)

público”¹⁰. Interesses os quais vêm definidos pela ordem constitucional, com especial destaque para os direitos e garantias fundamentais.

Conforme estudo estatístico da Receita Federal do Brasil, acerca da arrecadação tributária em 2007 e 2008, o montante bruto arrecadado passou de 1 trilhão (1.034,40 bilhão), representando mais de 35% do PIB brasileiro¹¹. Conforme planilha disponibilizada pelo Tesouro Nacional, órgão central do Sistema de Administração Financeira Federal e do Sistema de Contabilidade Federal, a título ilustrativo, na execução orçamentária do Estado do Paraná, em 2008, a receita corrente do Estado atingiu 20,5 bilhões (R\$ 20.530.162.030,91), dos quais pouco mais de 13,5 bilhões (R\$ 13.646.675.479,27) decorreram de arrecadação tributária. Em termos percentuais, isso representa 66% de toda a receita corrente do Estado do Paraná naquele ano¹².

Isso coaduna com o pensamento de **NABAIS** no sentido de que o Estado apresenta-se como um *Estado Fiscal* cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos¹³. O imposto é o suporte financeiro para as despesas necessárias à realização das finalidades estatais¹⁴, sendo regra nos estados modernos atuais. Portanto, afirma **NABAIS** ser o imposto, ou melhor, o dever de pagar imposto um dever fundamental, ou seja:

(...) é um instituto jurídico que tem sua disciplina jurídica traçada ao mais alto nível – ao nível constitucional -, onde integra a ‘constituição do indivíduo’. O que significa que o imposto não deve ser considerado, como foi tendência durante o século passado, (...), uma simples relação de poder, em que o estado faz exigências aos seus súditos e estes se sujeitam em consequência dessa relação. Noutros termos, o imposto não pode ser encarado, nem como um mero poder para o estado, nem simplesmente como um mero sacrifício para os cidadãos, mas antes

¹⁰ **MELLO**, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 16º ed., rev., atual., São Paulo: Malheiros Editores. 2003, p. 27.

¹¹ Informações disponíveis em arquivo eletrônico no sítio da Receita Federal do Brasil, denominado de **Carga Tributária do Brasil 2008**, disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/historico/estributarios/Estatisticas/default.htm>>, acesso em 30 de julho de 2009.

¹² Informações disponível em arquivo eletrônico no sítio do Tesouro Nacional, denominado de **Execução Orçamentária dos Estados (1995-2008)**, disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/index.asp>, acesso em 31 de julho de 2009.

¹³ **NABAIS**, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coleção de Teses. Coimbra: Almedina. 2004, p. 191/2.

¹⁴ **CÔELHO** afirma dois motivos pelos quais o poder de tributar é “campo predileto de labor do contribuinte”, um deles é para “auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal” (*In*: **CÔELHO**, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8º ed., atual. de acordo com o Código Civil de 2002. São Paulo: Editora Forense. 2005, p. 39).

como o contributo indispensável a uma vida em comum organizada em estado¹⁵.

O cidadão não deve compreender o Estado como seu “eterno adversário e opressor, sempre a lhe impor sacrifícios e ônus”¹⁶, deve participar da administração estatal, bem como do controle dos recursos arrecadados. Nesse mesmo sentido, **GRECO** ao introduzir o planejamento fiscal, comenta que a relação entre o Fisco e o contribuinte é marcada por um binômio. O Fisco busca a maior arrecadação tributária, ao passo que o contribuinte busca meios de, dentro do legalmente admissível, ser onerado com a menor carga tributária possível¹⁷.

Tal compreensão não pode se arraigar na sociedade brasileira. É preciso consciência de que o tributo é dever de todos, como forma de manutenção do *pacto social* hobesiano, isso porque o próprio Estado tem origem e finalidade nos próprios membros que o compõe. Em contrapartida, o governo deve bem aplicar tais recursos, sempre com a observância dos limites impostos pela ordem constitucional e pelos direitos e garantias individuais e coletivos assegurados pela Constituição da República.

Assim, todos os cidadãos possuem o *dever fundamental de pagar impostos*¹⁸ e o devem segundo sua respectiva capacidade contributiva, que segundo **CARRAZA**, está intimamente ligada ao princípio da igualdade ajudando a realizar os ideais republicanos. A capacidade contributiva se refere “*não apenas às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas manifestações objetivas de riqueza*”^{19 20}.

Portanto, o Estado deve buscar em suas receitas tributárias a fonte principal de recursos, que serão utilizados para financiar as instituições democráticas, na busca dos objetivos impostos pelo Estado Democrático de Direito. Dito de outra forma: na realização da justiça social, busca da liberdade e

¹⁵ **NABAIS**, J. C., **O Dever Fundamental de Pagar Imposto.s**. Ob. cit., p. 185

¹⁶ **BOGO**, L. A., **Elisão Tributária: Licitude e Abuso de Direito**. Ob. cit., p. 52.

¹⁷ **GRECO**, M. A., **Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária**. Ob. cit., p. 121.

¹⁸ Segundo **GRUPENMACHER**, “*o dever fundamental de pagar impostos é ínsito à cidadania e decorre da ideia de solidariedade*” (**GRUPENMACHER**, Betina. **Tributação e Direitos Fundamentais**, in: **FISCHER**, Octávio Campos. **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Editora Dialética. 2004, p. 12)

¹⁹ **CARRAZA**. Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24º Ed., rev., ampl., atual. até a Emenda Constitucional n. 56/2007. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p. 90.

²⁰ Em tópico adiante (3.1.1.2), nos deteremos com maior detalhe a este princípio do direito tributário.

da igualdade, com redução das desigualdades regionais e desenvolvimento nacional.

2.2. GLOBALIZAÇÃO E TRIBUTOS

A globalização, embora fenômeno recente e multifacetado²¹, segundo **IANNI**, em prefácio à obra de **LIMA**, “em todas as suas implicações, inclusive ecológicas e demográficas, étnicas e lingüísticas, já é um dos temas mais importantes do pensamento científico neste início do século XXI²²”.

Para **NOVOA** globalização²³ é:

(...) o processo de mundialização econômica provocado não apenas por condicionamentos do tipo político como a queda dos regimes do Leste e pelo predomínio do ideário liberal, mas também por outros fatores inerentes à livre circulação de capital e sua crescente ‘institucionalização’ (massiva aparição de ‘investidores institucionalizados’ como fundos de investimento ou de pensão) e difusão de novas formas de comunicação, especialmente a Internet, assim como a integração do mercado nos espaços econômicos que superam os limites territoriais do Estado.²⁴

A característica fundamental da globalização são decisões tomadas fora do âmbito geográfico (em termos mundiais ou internacionais) que interferem em assuntos de natureza local ou regional. Nesse contexto, grande destaque possui o viés econômico da globalização, por exemplo, com a formação de empresas transnacionais, que muitas vezes definem o local de atuação por conta

²¹ Multifacetado porque se pode falar em globalização econômica – vertente mais comum –, porém, há também globalização cultural, globalização social, globalização política e assim por diante. Nos interessa, no âmbito do presente estudo, as manifestações de globalização que digam respeito, ou guarde relações, com a tributação e questões correlatas.

²² Excerto retirado do prefácio de **IANNI**, Octávio. In: **LIMA**, Abili Lázaro Castro de. **Globalização Econômica, Política e Direito**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2002, p. 03.

²³ Mais sintética, porém, não menos clara é a definição de **SANTOS** (Boaventura de Souza), citado por **LIMA**, que define globalização como: “a intensificação das relações sociais em escala mundial, que ligam localidades distantes de tal maneira que os acontecimentos locais são modelados por eventos ocorrendo a muitas milhas de distância e vice-versa” (In: **LIMA**, A. L. C., **Globalização Econômica, Política e Direito** Ob. cit., p. 124.)

²⁴ “(...) el proceso de mundialización económica provocado no sólo por condicionamientos de tipo político como la caída de los regímenes del Este y el predominio del ideário liberal, sino también por otros factores inherentes por la libre circulación del capital y su creciente ‘institucionalización’ (masiva aparición de ‘inversores institucionales’, como fondos de inversión o depensiones) y la difusión de las nuevas formas de comunicación, en especial Internet, así como la integración de los mercado en espacios económicos que superan los límites territoriales del Estado.” **NOVOA**, César García. **Reflexiones sobre la Influencia de la Globalización en los Principio Tributarios**. In: **TÓRRES**, Haleno Taveira (coord). **Direito Tributário Internacional Aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 34.

de fatores tais como o grau regulatório das atividades econômicas de determinado país, bem como, por conta da carga tributária²⁵.

Nesse sentido, **HUCK** ao introduzir o tema do planejamento tributário internacional (que trataremos no capítulo seguinte) afirma:

Em decorrência do desenvolvimento das operações realizadas pelas empresas multinacionais, com a internacionalização da economia, com a agilização de um sistema financeiro sem fronteiras, a preocupação de criar planejamentos tributários sofisticados em busca de economias de impostos, mediante a estrutura internacional, passa a ser destaque em vários países do mundo. Inicialmente, os desenvolvidos e, posteriormente, a ânsia do planejamento fiscal internacional ganha quase todos os demais países de economia de mercado²⁶.

Além disso, a globalização representa uma nova forma de compreensão do poder tributário, não mais vinculado estritamente à noção de soberania, principalmente em termos externos, dada a formação de organizações supranacionais (tal como a **UNIÃO EUROPÉIA**²⁷ e o **MERCOSUL**), bem como pelo próprio fenômeno de mundialização das manifestações de riqueza²⁸.

O processo de expansão dos mercados de capitais também representa grande característica da globalização a afetar o direito tributário em suas bases clássicas. Hoje, com a liberalização do tráfico de capitais, os poderes

²⁵ Vejamos nesse sentido comentário de **HUCK**: “O desenvolvimento das atividades econômicas internacionais foi pano de fundo ideal e conveniente para o surgimento de inúmeros planos e artifícios voltados para a obtenção lícita ou ilícita de vantagens e economias tributárias. Nesse intento vários têm sido os estratagemas, como a transferência da situação territorial de uma operação para reduzir o impacto dos impostos, a transferência da sede da empresa, a transferência do local dos financiamentos, a transferência do local de aquisição de matérias-primas, do local de produção, do local de comercialização, até a transferência artificial da estrutura do negócio jurídico a sujeitos sediados no exterior, que gozariam de vantagem de uma tributação menor (In: **HUCK**, Hermes Marcelo. **Elisão e Evasão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Editora Saraiva. 1997, p. 223).

²⁶ **HUCK**, H. M., **Elisão e Evasão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. Ob. cit., p. 241.

²⁷ No caso da União Européia, **NOVOA**, mais adiante, em seu artigo, comenta a criação de uma ordem jurídica supranacional que prefere à interna, com a criação de um órgão jurisdicional – Tribunal de Justiça da Comunidade Européia (TJCE). Isso, ressalta o autor, “modifica extremos fundamentais do Direito Financeiro e Tributário (*“modifica extremos fundamentales del Derecho Financiero y Tributario”*). In: **NOVOA**, C. G., **Reflexiones sobre la Influencia de la Globalización en los Principio Tributarios**. Ob. cit., p. 44), de tal forma que é possível falar em um direito tributário comunitário, que rege as relações tributárias da Comunidade Européia, é incide sobre os Estados membros. Ressalta, também, uma cisão da competência tributária interna, bem como o fato de que as normas internas não podem desconhecer os critérios emanados pela Comunidade. (**NOVOA**, C. G., **Reflexiones sobre la Influencia de la Globalización en los Principio Tributarios**. Ob. cit., p. 44 e seguintes) Isso demonstra uma implicação demasiadamente importante, em termos de globalização no direito tributário.

²⁸ Baseado em **NOVOA**, C. G., **Reflexiones sobre la Influencia de la Globalización en los Principio Tributarios**. Ob. cit., p. 34.

fiscais dos Estados assumem papel importante na liberação ou restrição de circulação de capital financeiro²⁹.

Pode-se dizer, por isso, que a globalização abalou a estrutura jurídica tradicional dos Estados, com a consequente redução dos espaços públicos, principalmente da atuação política, e alargamento da importância do mercado. Neste contexto, o marco jurídico, regulatório, exsurge devendo fornecer novos instrumentos para a consolidação e desenvolvimento dos interesses do mercado transnacional.

2.3. INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO: BREVES NOTAS

A análise econômica do direito surgiu originariamente com **BENTHAM** e **BECCARIA** e, enquanto disciplina, com **RONALD CASE** quando da publicação do artigo “*The Problem os Social Cost*”, o qual lhe rendeu Nobel em Economia em 1991. Mais tarde, outros especialistas norte-americanos, com destaque para **RICHARD POSTNER**, juiz federal, e **GARY BECKER**, economista Nobel em 1992, contribuíram com a consolidação do tema³⁰.

A definição clássica de economia afirma que este ramo da ciência procura compreender como alocar os recursos escassos. Refere-se **CARVALHO**, em seu artigo, que pela acepção hodierna de “recurso” deve-se compreender não apenas o sentido, clássico, literal, de moeda, bens e mercadorias para referir à “escolha humana”. O Direito, por sua vez, ganha importância para a referida análise econômica no que diz respeito à sanção, dado que estas podem ser vistas como “preços”.

²⁹ Segundo **ANDRADE**, esse processo de expansão dos mercados de capitais além de alterar a estrutura jurídica dos Estados, traz consequências não muito boas para países em desenvolvimento, como é o caso do Brasil. Afirmar a autora: “*exemplo deste lado escuro do processo de globalização é a dominação econômica decorrente da liberalização financeira que tanto fragiliza a economia dos países dependentes do fluxo de capital. Esta faceta da globalização exclui as nações que não interessam ao processo de acumulação de capitais. Marginalizam-se, então, os países subdesenvolvidos que não têm capacidade de acompanhar as mudanças necessárias para o seu desenvolvimento industrial e, por conseguinte, não se mantêm competitivos*” (In: **ANDRADE**, Thalís de. **Tributação Internacional para o desenvolvimento: em busca de um novo modelo**. In: CAMPOS, Dejalma de. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Ano 15. n. 74. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. mai.-jun./2007, p. 307).

³⁰ **CARVALHO**, Cristiano. **Análise Econômica do Direito Tributário**. In: **Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin. 2008, p. 235.

Alguns conceitos na análise econômica do direito são relevantes (quando não polêmicos) como veremos. Um deles, o da escolha racional, diz com a maximização dos interesses procurados, ou seja, as pessoas buscam por meio de escolhas, a melhor possível, a mais consistente. Outro conceito, decorrente do acima, é que uma escolha importa em conseqüências, quando se escolhe uma opção, outras são renunciadas. Em relação à eficiência, outro conceito importante, a discussão ganha relevo na medida em que em ambas as ciências (direito e economia) os conceitos são definidos de forma diversa. Diz-se, em análise econômica do direito, que uma lei, por exemplo, será mais eficaz quanto menor o seu custo (seja ele financeiro, moral, político...)

Em Direito Tributário, ganha destaque a Economia quando se fala em interpretação econômica do direito. No Brasil³¹, **FALCÃO** foi pioneiro ao firmar a interpretação funcional do direito tributário levando em consideração a consistência econômica da relação jurídica tributária³². Segundo o referido autor, os “fatos ou situações são sempre considerados pelo seu conteúdo econômico e representam índices de capacidade contributiva”³³.

GRECO, embora não defenda a interpretação econômica do direito tributário, define-a como a “busca da substância econômica ou de identidade de efeitos econômicos dos atos praticados pelo contribuinte para fins de verificação da incidência da lei tributária”³⁴.

BECKER, também contrário a tal teoria, e ao encontro da doutrina dita “tradicional”³⁵ ³⁶ afirma a unidade do direito enquanto “cânone hermenêutico

³¹ **CASAGRANDE** afirma que foi **ENNO BECKER**, na Alemanha, o primeiro autor a tratar da análise econômica do direito tributário. Comenta o autor, que a ideia se difundiu principalmente pela necessidade de aumentarem-se as arrecadações do fisco alemão pós-guerra. Consequentemente, houve quebra da unidade do ordenamento jurídico, com visível destaque do direito tributário em relação aos demais ramos jurídicos. Por necessidades de segurança jurídica procurou-se, novamente, agregar o direito tributário ao demais ramos. Assim, conforme palavras de **CASAGRANDE**: “(...) a interpretação orientada por critérios econômicos, com a adoção de métodos teleológicos de interpretação, passou por uma verdadeira reformulação de modo a preservar institutos jurídicos de outros ramos, recolocando o direito tributário em sincronia com o ordenamento” (In: **CASAGRANDE**, Edilson Jair. **A Constitucionalidade da Prática de Elisão Fiscal**. Dissertação de Mestrado. Curitiba: UFPR. 2004, p. 97-9.)

³² **FALCÃO**, Amílcar de Araújo. **Introdução ao Direito Tributário**. In: **BECKER**, A. A., **Teoria Geral do Direito Tributário**. Ob. cit., p. 128.

³³ “O legislador, (...), ao instituir um tributo, indica um fato, uma circunstância, ou um acontecimento como capazes de, pelo seu surgimento, ou ocorrência, darem lugar ao nascimento daquele. Estes fatos, ou situações, há se disse, são sempre considerados pelo seu conteúdo econômico e representam índices de capacidade contributiva” (**FALCÃO**, Amílcar de Araújo. **Introdução ao Direito Tributário**. In: **BECKER**, A. A., **Teoria Geral do Direito Tributário**. Ob. cit., p. 128).

³⁴ **GRECO**, M. A., **Planejamento Tributário**. Ob. cit., p. 366.

³⁵ **BECKER**, A. A., **Teoria Geral do Direito Tributário**. Ob. cit., p. 129.

da totalidade do sistema jurídico”³⁷ para defender a não deformação ou transfiguração dos conceitos jurídicos. Continua o referido autor, asperamente:

A doutrina da Interpretação do Direito Tributário, segundo a realidade econômica, é filha maior do equívoco que tem impedido o Direito Tributário evoluir como ciência jurídico. Esta doutrina, inconscientemente, nega a utilidade do direito, porquanto destrói precisamente o que há de jurídico dentro do Direito Tributário³⁸.

Conclui **BECKER** que a interpretação econômica do direito tributário conduz aos seguintes resultados: “a) incorre no maior equívoco do Direito Tributário; b) Destrói a certeza e a praticabilidade do Direito Tributário; c) Importa na inversão da própria fenomenologia jurídica; d) Nega utilidade precisa àquilo que é jurídico”^{39 40}.

Corolário da estrita legalidade, o princípio da tipicidade fechada, não permite a interpretação econômica do direito tributário, de acordo com **MARTINS**⁴¹. **CASAGRANDE**, no mesmo sentido, afirma que a interpretação econômica do direito tributário não é aceita porque possibilita ao Fisco passar por cima da legalidade, sob suposto argumento de interpretação econômica do direito com fim de assegurar a igualdade e a capacidade contributiva (até mesmo como forma de correção injustiças)⁴².

³⁶ **MELO** nessa mesma linha de raciocínio afirma: “A interpretação econômica não é acolhida no direito tributário brasileiro porque o sentido da lei deve ser compreendido dentro do sistema constitucional, aplicando-se exclusivamente os conceitos e critérios jurídicos, em consonância com o princípio da estrita legalidade” (**MELO**, José Eduardo Soares. **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar n. 104**. In: **ROCHA**, Valdir de Oliveira (coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar n. 104**. São Paulo: Editora Dialética. 2001, p. 179).

³⁷ **BECKER**, A. A., **Teoria Geral do Direito Tributário**. Ob. cit., p. 122.

³⁸ **BECKER**, A. A., **Teoria Geral do Direito Tributário**. Ob. cit., p. 130.

³⁹ **BECKER**, A. A., **Teoria Geral do Direito Tributário**. Ob. cit., p. 131.

⁴⁰ Tais conclusões decorrem, a um, de “nunca esquecer que o ‘fato jurídico’ (...) quando integra a hipótese de incidência, de tal modo que, se o fato não se juridicizou (permanecendo apenas fato ‘econômico’), ou juridicizou-se com ‘diferente’ natureza jurídica (...), então terá realizado a hipótese de incidência em foco e, em consequência, não houve incidência da respectiva regra jurídica; e porque não houve incidência, também não existiu a relação jurídica tributária” (In: **BECKER**, A. A., **Teoria Geral do Direito Tributário**. Ob. cit., p. 95). A dois, Por conta da praticabilidade e certeza do direito tributário “induz o legislador a escolher, como elementos integrantes da hipótese de incidência, signos econômicos (fatos econômicos) ou signos jurídicos (fatos jurídicos), cuja existência faz presumir a existência de determinado gênero e espécie de renda ou de capital” (In: **BECKER**, A. A., **Teoria Geral do Direito Tributário**. Ob. cit., p. 504/5).

⁴¹ **MARTINS**, Ives Granda da Silva. **Norma Antielisão é Incompatível com o Sistema Constitucional Brasileiro**. In: **ROCHA**, Valdir de Oliveira (coord.) **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar n. 104**. São Paulo: Editora Dialética. 2001, p. 124.

⁴² **CASAGRANDE**.E. J., **A Constitucionalidade da Elisão Fiscal**. Ob. cit., p. 100.

Esse é o entendimento de **XAVIER**, ao criticar autores que sustentam a capacidade contributiva e que acabam permitindo violações ao princípio da legalidade tributária e ao princípio tipicidade fechada:

(...) raras as vezes, porém, tais setores da doutrina recordam que as mais notórias agressões ao princípio da legalidade, ainda que branindo as nobres bandeiras da igualdade e da capacidade contributiva, tiveram as suas raízes nas ditaduras que floresceram na Europa, a partir do fim da primeira grande guerra^{43 44}.

Logo, de acordo com a doutrina anteriormente exposta, a interpretação econômica do direito tributário não é desejada à medida que pode outorgar poderes ao Fisco que a Constituição da República não outorgou⁴⁵.

2.4. SOBERANIA FISCAL

A globalização conduziu à inserção internacional, e isso preocupa o direito tributário à medida que verificamos uma redução ou perda da soberania fiscal. O conceito de soberania, termo usado pela primeira vez por **BODIN**, segundo **NABAIS**, é um conceito que:

(...) à semelhança da generalidade dos conceitos da doutrina moderna do estado, é um 'conceito teleológico secularizado' isto é, um conceito eminentemente político que traduz 'la puissance absolute et perpetuelle d'une Republique', entendida como o poder de um ente que não tem acima de si qualquer outro poder nem encontra, no plano humano, nenhum limite⁴⁶.

Portanto, trata-se de conceito originariamente político adequado a um Estado Absoluto, que não conhece limites externamente, e, internamente, é um poder jurídico, no sentido de que é, positivamente, o poder mais elevado em comparação com os demais poderes e, negativamente, "não obedece a qualquer

⁴³ **XAVIER**, A., **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. Ob. cit., p. 45.

⁴⁴ No mesmo sentido **BOGO**: "(...) a par da discussão sobre outras figuras jurídicas que em nada se assemelham ao critério de interpretação econômica, compreende-se não ser possível a utilização de tal método interpretativo como fundamento suficiente a autorizar a incidência da norma tributária sobre fato não descrito em sua hipótese, ainda que de resultado econômico equivalente e representativo de capacidade contributiva" (In: **BOGO**. **Elisão Tributária: licitude e abuso de direito**. Ob. cit., p. 211).

⁴⁵ Mesmo entendimento possui **AMARO** (In: **AMARO**, L., **Planejamento Tributário e Evasão**. Ob. cit., p. 117).

⁴⁶ **NABAIS**, J. C., **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Ob. cit., p. 291

outro poder dispondo especificamente do ‘monopólio da violência legítima’⁴⁷ 48. Contrário, portanto, a um estado de direito, de tal forma que segundo o autor sob análise, afirma serem conceitos (estado soberano e estado de direito) antinômicos⁴⁹.

Ainda segundo **NABAIS**, a independência interna implica em independência jurídica face ao exterior, o que não implica em independência em relação ao direito internacional. Por consequência, há independência no que tange, por exemplo, a não-intervenção, a não-ingerência, a autodeterminação – princípios consagrados em nossa Constituição da Púbrica no art. 4º – e, ao mesmo passo, implica a igualdade entre os estados soberanos tal como propugna o art. 2º, n. 1, da Carta das Nações Unidas (*A Organização é baseada no princípio da igualdade da soberania de todos os seus membros*). Desta forma, conclui o autor, tratar-se a soberania de ideal, mas mais de ideal de liberdade, que de poder⁵⁰.

Para **GRUPENMACHER** soberania é o:

“(...) poder de autodeterminação de um Estado, a posição particular de independência que a pessoa jurídica estatal assume perante as demais pessoas jurídicas com as quais se relaciona e de total independência diante de qualquer outra pessoa jurídica soberana.”⁵¹

No mesmo sentido, **NABAIS** afirma que o conceito de soberania não é absoluto⁵², e se exprime, precipuamente, na função legislativa que, como função normativa primária do Estado que é, traduz-se na “mais importante

⁴⁷ **NABAIS**, J. C., **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Ob. cit., p. 296.

⁴⁸ Nesse sentido, o príncipe, detentor do poder no Estado Absoluto, não tinha dependência a poderes externos. O princípio que rege o absolutismo é o *legibus solutus* em relação ao príncipe, pois independe de qualquer limite externo, como leis naturais, divinas e até fundamentais (In: **BOBBIO**, Norberto. **Dicionário de política**. Norberto Bobbio, Nicola Matteucci e Gianfranco Pasquino; tradução Carmen C. Varriale ...[et al.]. Distrito Federal: Editora Universidade de Brasília: Linha Gráfica Editora, 1991. p. 2.)

⁴⁹ **NABAIS**, J. C., **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Ob. cit., p. 292.

⁵⁰ **NABAIS**, J. C., **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Ob. cit., p.296/7

⁵¹ **GRUPENMACHER**, Betina Trieger. **Tratados Internacionais em Matéria Tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 13.

⁵² A respeito da relatividade do conceito de soberania: “O termo soberania, aplicado aos domínios institucionais do direito, exprime um poder geral, mas não absoluto, por encontrar limites muito claros tanto no direito interno como no direito das gentes, como é o respeito aos direitos humanos, aos limites constitucionais impostos ao Estado e aos preceitos do direito das gentes, decorrentes da ambiência interestadual ou da ambiência supra-estatal”. (In: **TÓRRES**, Heleno. **Pluritributação Internacional sobre as rendas de empresas**. 2º ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Editora revista dos Tribunais. 2001, p. 63)

manifestação do ‘poder jurídico supremo’ ou do ‘nível supremo do poder jurídico do estado’⁵³.

O conceito de soberania revela-se sobremaneira importante para os capítulos que se seguem, haja vista a independência dos Estados, de forma tal, que um não pode interferir nas relações que mantém com os demais. Hoje, entretanto, de acordo com **GRUPENMACHER**, a soberania é relativa dada à vinculação e limitação ao ordenamento jurídico internacional, mediante tratados e convenções internacionais, estatutos de blocos e comunidades de nações. Portanto, pode-se dizer que pela vertente internacional, soberania caracteriza-se “pela capacidade plena de um Estado diante dos demais, que com ele se relacionam no âmbito internacional”⁵⁴.

Soberania fiscal, por sua vez, “simples aspecto da soberania do Estado”⁵⁵ diz respeito ao poder de criar um sistema tributário autônomo ou, segundo **TÔRRES**:

(...) poder institucionalizado que coloca o Estado como sujeito da ordem mundial, proporcionando-lhe autonomia e independência na determinação dos fatos tributáveis e nos procedimentos de arrecadação e fiscalização dos tributos, nos termos das auto-limitações de fontes originariamente internas e constitucionais, bem como de fontes internacionais^{56 57}.

Assim a soberania, no âmbito interno, é um “poder de supremacia do Estado diante do indivíduo” para o exercício da competência e, no âmbito externo representa a “capacidade plena de um Estado diante dos demais”⁵⁸.

Diante da necessidade de convivência com os demais Estados, por conta da globalização, cuja manifestação mais clara é a formação de organizações internacionais, e de empresa transnacionais, faz-se necessário repensar o tradicional conceito de soberania, tal como conclui

⁵³ **NABAIS, J. C., O Dever Fundamental de Pagar Impostos.** Ob. cit., p. 301.

⁵⁴ **GRUPENMACHER, B. T., Tratados Internacionais em matéria tributária e ordem interna.** Ob. cit., p. 14.

⁵⁵ **XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil.** 6º ed. e atual. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005. p. 12.

⁵⁶ **TÔRRES. Pluritributação Internacional sobre as rendas de empresas** Ob. cit., p. 66/7.

⁵⁷ No mesmo sentido **HUCK**: “A soberania fiscal decorre da existência em determinado território, de um sistema tributário que apresente, no mínimo, duas características essenciais, quais sejam, a autonomia técnica e a exclusividade de aplicação de suas normas no respectivo território” (In: **HUCK, H. M., Elisão e Evasão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário.** Ob. cit., p. 226).

⁵⁸ **GRUPENMACHER, B. T., Tratados Internacionais em matéria tributária e ordem interna.** Ob. cit., p. 22/3.

GRUPENMACHER, levando em consideração dispositivos da Constituição da República: “a acepção clássica de soberania deve, portanto, ser revista pois se apresenta incompatível com a integração econômica pretendida pelo constituinte”⁵⁹.

HUCK estabelece distinção entre soberania fiscal e política. A primeira diz respeito a privilégio de Estado Federal dotado de personalidade de direito internacional. Ao passo que soberania fiscal diz respeito à autonomia e exclusividade de aplicação das normas tributárias em determinado território⁶⁰. Na prática, afirma o autor, via de regra, a soberania fiscal e política está centrada numa única mão de forma a constituir uma reserva tributária. Assim, da mesma forma que um Estado possui soberania para poder tributar, possui “poder de autolimitação, enquanto aceita reduções de impostos, deduções legislativas ou convencionais que restringem seu poder de tributar”⁶¹. Segundo o autor:

É caso típico dos acordos internacionais contra bitributação, quando o Estado, no pleno exercício de sua soberania fiscal e política, em convenção com outro Estado igualmente soberano, abre mão de parte ou da totalidade do imposto que lhe seria devido⁶².

Como consequência, percebe-se a pressão cada vez mais forte de empresas multinacionais pela adoção dos países residentes por ambientes fiscais favorecidos⁶³. Outra consequência importante é o “nomadismo fiscal”, pois, as empresas, por conta do tipo de regulamentação e pela derrocada de barreiras institucionais, mudam constantemente sedes, subsidiárias a fim de obter menor carga tributária.

⁵⁹ **GRUPENMACHER**, B. T., *Tratados Internacionais em matéria tributária e ordem interna*. Ob. cit., p. 34.

⁶⁰ **HUCK**, H. M., *Elisão e Evasão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*, p. 227.

⁶¹ **HUCK**, H. M., *Elisão e Evasão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*, p. 228.

⁶² **HUCK**, H. M., *Elisão e Evasão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*, p. 228/9.

⁶³ Nesse sentido **NOVOA**: “outro dos signos diferenciadores do fenômeno da globalização é o fenômeno globalizar cujo exercício do poder fiscal está fortemente implicado com o deslocamento dos fenômenos produtivos. Isto se pode definir como a instalação de indústrias ou serviços em locais distintos de sua sede social para conseguir condições mais benéficas, como também mão-de-obra mais barata, menores encargos sociais e financeiros e, sobretudo menos impostos” (“*otro de los signos diferenciadores del fenómeno globalizador en el que el ejercicio del poder fiscal está fuertemente implicado es la deslocalización de factores productivos. Esta puede definirse como la intalación de insdustrias o servicios en lugares distintos de su sede social para conseguir condiciones más beneciciosas, como mano de obra más barata, menores cargas sociales y financieras, y, sobre todo, menores impuestos*”). In: **NOVOA**, C. G., *Reflexiones sobre la Influencia de la Globalización en los Principio Tributarios*. Ob. Cit., p. 52).

Isso sem contar que muitas vezes, como é o caso do Brasil, adotam-se medidas fiscais liberatórias com fito de atrair empresa para proporcionar crescimento econômico ou criação de postos de trabalho. Isso gera, em grande medida, uma competição tributária internacional⁶⁴.

Todo esse contexto, edificado pelo fenômeno da globalização, forma base sob a qual o *treaty shopping* se estrutura, hoje, no direito tributário internacional. Antes, porém, devemos passar por alguns aspectos conceituais que envolvem o planejamento tributário.

⁶⁴ Em contrapartida vemos tentativas de harmonização tributária entre os países, seja por meio de tratados e convenções internacionais, seja pela formação de blocos econômicos.

CAPÍTULO II – PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

3.1. ELISÃO FISCAL E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Sustenta **GRECO**, que os primeiros relatos sobre práticas que visavam à economia de tributos remontam a Idade Média. Naquela época, o comércio era praticado em praças e em locais ao seu redor. Nesses locais, foi instituída taxa pelo uso do solo da praça, com intenção de arrecadar tributos dos comerciantes que ali vendiam seus produtos. Diz-se que alguns comerciantes carregavam seus produtos nas mãos, não os colocando no chão, sob o argumento de estariam evitando a prática do fato gerador da obrigação tributária, evitando, portanto, a formação da relação jurídica tributária. De acordo com **GRECO**, a questão foi submetida **BÁRTOLO DE SASSOFERRATO**, renomado jurista à época, que concluiu que a taxa era devida sob o argumento de que como o comerciante dirigiu-se ao local para vender mercadorias, e considerando que a finalidade da exigência tributária era atingir os atos de mercancia, haveria a incidência de hipótese tributária. A partir daí difundiram-se práticas visando à redução do encargo tributário pelo mundo, sendo também relevante para o direito tributário brasileiro⁶⁵.

Tal prática, aliada a alta carga tributária, instiga contribuintes a formulações diversas aproveitando aberturas, “brechas”, contidas nas leis tributárias com intuito de diminuir o montante de impostos a recolher. Visto sob outro ângulo, práticas elisivas implicam em perda da arrecadação, por consequência, não tardou às administrações estatais utilizarem meios diversos para elidi-las⁶⁶.

À primeira vista, a adoção por parte do contribuinte “(...) de providências lícitas voltadas à reorganização de sua vida que impliquem a não ocorrência do fato gerador do imposto, ou a sua configuração em dimensão inferior à que existiria caso não tivessem sido adotadas tais providências⁶⁷”, parece estar em consonância com o direito tributário. Seriam condenadas as práticas se implicassem fraude, simulação ou que tivessem qualquer outro vício.

⁶⁵ **GRECO**, M. A., **Planejamento Tributário**. Ob. cit., p. 109/10.

⁶⁶ **HUCK**, H. M., **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. Ob. cit., p. 61.

⁶⁷ **GRECO**, Marco Aurélio. **Planejamento Fiscal e interpretação da Lei Tributária**. São Paulo: Editora Dialética. 1998, p. 121.

E mais, a economia de tributos guarda relação com os direitos e garantias individuais⁶⁸, no que diz respeito ao princípio da legalidade, segundo o qual somente estaria obrigado, o contribuinte, a fazer aquilo que está descrito em lei, bem como ao princípio da tipicidade da tributação, que de acordo com a segunda dimensão⁶⁹, que diz respeito ao plano fático, explicitado por **CARVALHO**, significa a “exigência de estrita subsunção do evento aos preceitos estabelecidos na regra tributária”, havendo necessidade da perfeita correspondência entre “a obrigação que adveio do fato protocolar e a previsão genérica constante da norma abstrata, conhecida como ‘regra matriz de incidência’”⁷⁰.

Conclui **GRECO**:

Em suma, a utilização, pelo contribuinte, de instrumentos e providências de disposição econômica de sua vida pessoal, profissional ou empresarial teria como requisitos de validade apenas a licitude dos meios, a precedência em relação ao fato gerador e a inexistência de simulação ou outra hipótese de violação à lei⁷¹.

Entretanto, como sustenta o autor acima citado, não se pode ficar adstrito à existência do direito, mas é preciso ter em mente o seu uso e o modo pelo qual é exercido⁷². Nova questão, logo, exsurge: nem todo engenho particular com fito de economizar tributos é admissível. **GRECO**, partidário desta posição, explicita algumas razões dentre as quais se destaca nova compreensão do mundo moderno:

(...) a tributação que, inicialmente, correspondia a uma decisão voluntária do destinatário, passou por um período de arbítrio do soberano no atingimento do patrimônio individual, para então chegar à conformação do Estado de Direito, concebido este como o Estado que se submete à lei e à jurisdição⁷³.

⁶⁸ **XAVIER**, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Editora Dialética. 2002, p. 13.

⁶⁹ De acordo com **CARVALHO**, a primeira dimensão – plano legislativo - diz respeito a “*estrita necessidade que de a lei advéncia traga no seu bojo, de modo expresso e inequívoco, os elementos descritores do fato jurídico e dos dados prescritores da relação obrigacional*” (In: **CARVALHO**, P. B., **Direito Tributário: linguagem e método**. Ob. cit., p. 287).

⁷⁰ **CARVALHO**, P. B., **Direito Tributário: linguagem e método**. Ob. cit., p. 287.

⁷¹ **GRECO**, M. A., **Planejamento Fiscal e interpretação da Lei Tributária** Ob. cit., p. 123.

⁷² **GRECO**, M. A., **Planejamento Fiscal e interpretação da Lei Tributária**. Ob. cit., p. 123.

⁷³ **GRECO**, M. A., **Planejamento Fiscal e interpretação da Lei Tributária**. Ob. cit., p. 124.

O Brasil, Estado Democrático de Direito, deve transcender conceitos como liberdade, segurança e propriedade (condizentes com o Estado de Direito), pois a:

(...) interpretação e aplicação do ordenamento jurídico supõe conjugação e compatibilidade entre os valores típicos do Estado de Direito (liberdade negativa, legalidade formal, proteção à propriedade) com os inerentes do Estado Social (igualdade, liberdade positiva, solidariedade) sem que isto, obviamente, implique institucionalizar mecanismos de dominação disfarçada ou destruição das garantias fundamentais da pessoa humana⁷⁴.

Esta visão de **GRECO** envolve o argumento da visão funcional do direito, que surgiu como meio de compatibilizar e proporcionar o convívio com a pluralidade de interesses⁷⁵. O interesse individual, no Estado Democrático de Direito, está limitado ao interesse coletivo, limite esse válido não apenas para o exercício de direito, mas também para as faculdades. Isso coaduna com o entendimento de que não há liberdade absoluta do particular em direito tributário e, especificamente, nas práticas elisivas.

Percebe-se, portanto, que antes de conceituar elisão, devemos brevemente analisar temas principiológicos.

3.1.1. Princípios Constitucionais e Elisão

Afirma **GRECO**, “*embora reconheça que o contribuinte tem o direito de organizar sua vida (desde que o faça atendendo aos requisitos da licitude dos meios, previedade em relação ao fato gerador e inexistência de simulação)*”⁷⁶, continua: “*um direito absoluto e incontestável no seu exercício é figura que repugna à experiência moderna de convívio em sociedade, fundamentalmente informada pelo princípio da solidariedade social e não pelo individualismo exacerbado*”⁷⁷.

Como se percebe, da leitura desses excertos, princípios como a liberdade, legalidade, capacidade contributiva e solidariedade social convivem quando se fala em elisão.

⁷⁴ **GRECO**, M. A., **Planejamento Fiscal e interpretação da Lei Tributária**. Ob. cit., p. 126.

⁷⁵ **GRECO**, M. A., **Planejamento Fiscal e interpretação de Lei Tributária**. Ob. cit., p. 18.

⁷⁶ **GRECO**, M. A., **Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária**. Ob. cit., p. 128.

⁷⁷ **GRECO**, M. A., **Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária**. Ob. cit., p. 128.

3.1.1.1. *Princípios da Liberdade e Legalidade*

O princípio da liberdade, sobreprincípio segundo **CARVALHO**⁷⁸, é direito fundamental que se encontra permeado em todo o ordenamento jurídico que, em termos gerais, é definido como “possibilidade de coordenação consciente dos meios necessários à realização da felicidade pessoal”, segundo **SILVA**⁷⁹. Livres devem ser pessoas (naturais ou jurídicas) para conduzir suas atividades tal como quiserem. É princípio do Estado de Direito, que “informa todo o relacionamento do Estado com o cidadão”⁸⁰, segundo o qual o indivíduo possui a liberdade de fazer tudo o que pretender, desde que lícitamente.

Sustenta-se que o direito a se auto-organizar decorre da conformação do princípio da liberdade com o direito de propriedade, ambos assegurados em nível constitucional (art. 5º, *caput*⁸¹, CR). Desta forma, restaria garantida a liberdade de planejamento tributário desde que não se incorresse em violação à lei⁸². Contudo, importante observação faz **GRECO** no sentido de que o direito de propriedade não é por si só absoluto, deve – e aí destaca a visão funcional do direito – observar a função social, também contemplada ao nível constitucional (art. 5º, XXIII⁸³, CR)⁸⁴.

⁷⁸ **CARVALHO**, P. B., *Direito Tributário: linguagem e método*. Ob. cit., p. 270.

⁷⁹ **SILVA**, J. A., *Curso de Direito Constitucional Positivo*. Ob. cit., p. 233.

⁸⁰ **GRECO**, M. A., *Planejamento Fiscal e interpretação da Lei Tributária*. Ob. cit., p. 28.

⁸¹ Assim diz: “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes (...)”. **Constituição da República Federativa do Brasil**, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>, acesso em 04 de julho de 2009.

⁸² **GRECO**, M. A. *Planejamento Fiscal e interpretação da Lei Tributária*. Ob. cit., 36/7.

⁸³ Assim diz: “(...) XXIII - a propriedade atenderá a sua função social; (...)”. **Constituição da República Federativa do Brasil**, disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>, acesso em 04 de julho de 2009.

⁸⁴ Posiciona-se contrariamente **HUCK** ao afirmar que: “*não é cansativo repisar que o indivíduo deve ser livre para escolher o caminho legal que lhe implique uma menor carga tributária. Não há fundamento legal ou razão de ordem social, ou mesmo patriótica, que impeça o contribuinte de organizar seus negócios da forma tributariamente mais econômica, inclusive de uma perspectiva tributária. Nada lhe veda, dentro dos limites da lei, planejar adequadamente seus negócios, ordenando-os de modo a pagar o menor imposto possível*”. Ainda, em passagem adiante o autor concorda que esta visão é marcadamente liberal, porém, como forma de atenuá-la, ou melhor, como forma de evitar exageros pela exercício deste direito de auto-organização, sustenta que práticas como abuso de direito, simulação são incompatíveis com o ordenamento e, portanto,

Em relação à legalidade, este princípio envolve as qualificações de lícito e ilícito⁸⁵, que no dizer de **MACHADO**, lícito seria o comportamento que o sistema normativo prescreve, ou não proíbe, ao passo que ilícito seria o comportamento que o sistema normativo proíbe⁸⁶. Contudo, isso não se aplica de forma retilínea, em algumas áreas do direito – por exemplo o direito tributário – vige o princípio da legalidade tributária, em que o não previsto é ilícito, sendo lícito, portanto, somente o legal, ou seja, o previsto em lei. Em que pese essas idéias, sustenta **MACHADO**:

Essa distinção entre lícito, e o legal, pode levar a uma conclusão equivocada de que em face do princípio da legalidade, no âmbito do Direito Tributário todas as condutas estão prescritas em lei e, assim, inexistiria conduta irrelevante para o Direito Tributário, porque todo o Direito Tributário está na lei⁸⁷.

De fato, vale para o direito tributário o princípio da legalidade, porém, não podemos afirmar que não existam condutas irrelevantes para o Direito Tributário. O princípio da legalidade, aqui, representa garantia ao cidadão, que segundo **CARVALHO**, define-se como limite que garante segurança jurídica aos cidadãos, para que não sejam surpreendidos a praticar ações diversas daquelas às prescritas em legislação, bem como, para assegurar a tradicional tripartição de poderes⁸⁸.

Em direito tributário, vale o princípio da tipicidade, que decorre do princípio da legalidade que aqui é, segundo **BOGO**, qualificada, pois, “(...) *não basta que critérios sejam definidos ‘com base na lei’, tampouco que estejam em ‘conformidade com a lei’, mas é necessário que venham estabelecidos ‘na e pela lei’*”⁸⁹, ou seja, não há margem para discricionariedade.

ilícitas (In: **HUCK**, H. M., **Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. Ob. cit., p. 41)

⁸⁵ É exatamente a ilicitude, segundo **GUERREIRO**, o caractere de delimitação do planejamento tributário. Defende contrariamente a **GRECO**, a possibilidade de planejamento tributário, ainda que com único fim a economia de tributos, por meio de negócio jurídico indireto. Notadamente, a autora alia-se à postura liberal, não tratando em específico de outras questões principiológicas como faz **GRECO** (**GUERREIRO**, Rutnéa Navarro. **Planejamento Tributário: os Limites de Lícitude e de Ilícitude**, In: **ROCHA**, Valdir de Oliveira (coord.) **Planejamento Fiscal: Teoria e Prática**. 2º vol., São Paulo: Editora Dialética. 1998, p. 147-158).

⁸⁶ **MACHADO**, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. In: **ROCHA**, Valdir de Oliveira (coord.) **Planejamento Fiscal: Teoria e Prática**. 1º vol. São Paulo: Editora Dialética, 1999. p. 45.

⁸⁷ **MACHADO**, H. B., **Introdução ao Planejamento Tributário**. Ob. cit., p. 49.

⁸⁸ **CARVALHO**, P. B., **Direito Tributário: linguagem e método**. Ob. cit., p. 282/3

⁸⁹ **BOGO**, L. A., **Elisão Tributária: Lícitude e Abuso de Direito**. Ob. cit., p. 140.

Segundo **MACHADO**, citado por **BOGO**, o princípio da legalidade é concebido em duplo sentido:

(...) a) o de que o tributo deve ser cobrado mediante o consentimento daqueles que o pagam e; b) e do que o tributo deve ser cobrado segundo normas objetivamente postas, de sorte a garantir plena segurança nas relações entre o fisco e os contribuintes⁹⁰.

PEREIRA diversamente explicita dois aspectos da legalidade: o público e o privado. De acordo com o primeiro, o Poder Público somente poderá exigir o tributo se competente⁹¹. Em relação ao aspecto privado, a legalidade diz respeito à liberdade dos indivíduos para a conformação própria da conduta, desde sejam respeitadas as prescrições legais⁹².

De acordo com o autor, não há incidência pela manifestação de vontade do contribuinte, mas pela subsunção do fato jurídico tributário à norma. Assim, arremata o autor:

Nos casos de elisão eficaz, a ausência de tributação não resulta da liberdade de configuração jurídica da conduta do particular mas da circunstância de a conduta realizada não estar contemplada na hipótese normativa. Da mesma forma, o exercício da liberdade de configuração jurídica não impede a incidência da norma tributária se o fato, mesmo com a configuração adotada livremente pelo particular, vier previsto como pressuposto da tributação⁹³.

Quer concluir o autor, que a vontade do particular não é importante por si própria, somente haverá importância a vontade do particular, caso a norma tributária incorpore (a vontade) como parte da descrição hipotética de um fato ligado a certo efetivo jurídico. Dito de outra forma, o princípio da legalidade resume-se ao aspecto público, em termos de elisão fiscal, não havendo maior relevância o aspecto particular do princípio da legalidade⁹⁴.

Assim, o princípio da legalidade interessa à elisão ao impor a existência do dever tributário apenas se criado por lei formal e, especificamente, –

⁹⁰ **BOGO**, L. A., **Elisão Tributária: Licitude e Abuso de Direito**. Ob. cit., p. 131.

⁹¹ Nesse sentido **VIEIRA**, citado por **BOGO**, define o princípio da legalidade como “*uma relação de conformidade com a lei em sentido formal, ato oriundo do órgão que detém a competência constitucional para legislar e revestido da forma estabelecida pra as leis, e não só em sentido material, como regra de comportamento genérica e coativa*. (In: **BOGO**, L. A., **Elisão Tributária: Licitude e Abuso de Direito**. Ob. cit., p. 137.)

⁹² **PEREIRA**, César A. Guimarães. **Elisão Tributária e Função Administrativa**. Texto atualizado com a Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001. São Paulo: Editora Dialética. 2001, p. 144.

⁹³ **PEREIRA**, C. A. G., **Elisão Tributária e Função Administrativa**. Ob. cit., p. 144.

⁹⁴ **PEREIRA**, C. A. G., **Elisão Tributária e Função Administrativa**. Ob. cit., p. 144.

sustenta o autor – o tema da proibição da analogia. Em resumo, tal proibição diz respeito tanto aos órgãos aplicadores da legislação tributária quando ao órgão que faz a lei. Em relação ao primeiro afirma **PEREIRA**:

(...) proíbe (a) a aplicação de norma tributária a caso nela não previsto sob o pressuposto do enquadramento do caso não previsto na *ratio legis* da norma a ser aplicada e (b) a adoção da teoria do abuso de direito para a requalificação do fato realizado pelo particular⁹⁵.

Já em relação ao órgão legislativo, a proibição de analogia:

(...) proíbe edição de normas legais que imponham (ou facultem) ao órgão de aplicação do direito (a) a extensão de certo regime tributário a fatos considerados idênticos, fixando o critério de identidade com base em conceitos indeterminados (por exemplo, a identidade de ‘resultados econômicos’ ou (b) o reconhecimento do abuso de direito com base em critérios fixados pela lei mediante conceitos indeterminados⁹⁶.

Como vimos, esses princípios (liberdade, legalidade) juntamente com o princípio da igualdade conformam o Estado de Direito, porém não bastam para adequada compreensão da elisão fiscal.

3.1.1.2. *Princípio da Capacidade Contributiva e Justiça Social*

Vimos, neste capítulo (item 1.2.), ao tratar do dever fundamental de pagar impostos, brevemente, a noção de capacidade contributiva⁹⁷, a qual a partir de agora nos deteremos com maior profundidade.

Enquanto o princípio da isonomia diz com Estado Liberal, o princípio da capacidade contributiva, explicitação da isonomia, diz com o Estado Social e, portanto, coaduna com o Estado Democrático de Direito.

Primeiramente, não devemos confundir capacidade contributiva com capacidade econômica, nem com capacidade financeira. Esta está relacionada

⁹⁵ **PEREIRA. Elisão Tributária e Função Administrativa**. Ob. cit., p. 149.

⁹⁶ **PEREIRA. Elisão Tributária e Função Administrativa**. Ob. cit., p. 149/50

⁹⁷ Sustenta **GRECO**, que o princípio da capacidade contributiva, pela classificação apresentada por **BOBBIO**, seria norma incluyente, a apresentar nova limitação ao planejamento tributário. Assim diz: “*ocorre que a norma geral inclusiva (que estabelece que, embora não previsto especificamente, o caso deve ser considerado dentro da incidência) é o denominado ‘princípio da capacidade contributiva’*. Vale dizer, apesar de não estar expressamente previsto o caso, mas por manifestar capacidade contributiva tributada pela lei, então estará alcançado pela incidência tributária” (In: **GRECO**, M. A., **Planejamento Tributário**. Ob. cit., p. 161) No mesmo sentido: **PESSÔA**, Leonel Cesarino. **Elisão fiscal e teoria do direito**. **BRITO**, Edvaldo Pereira de (coord.) **Revista Tributária**. ano 16, n. 8. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. jul-ago 2008, p. 74/84.

com a potencialidade de liquidez. Já a segunda, enquanto potencialidade econômica é graduada de acordo com o montante de renda ou patrimônio da pessoa.

Capacidade contributiva⁹⁸, por sua vez, reflexo do princípio da igualdade, agrega à capacidade econômica a aptidão para contribuir.

Clássica é a definição de **BECKER** que apresenta duas restrições necessárias ao conceito de capacidade contributiva:

A capacidade contributiva é aferida, *a priori*, mediante a relação que se estabelece entre a riqueza de um indivíduo e a carga tributária por ele suportada. Viu-se que a primeira construção que sofre o princípio da capacidade contributiva, ao ser juridicizado, relaciona exclusivamente um único tributo (e não a totalidade dos tributos vigentes). Agora, verifica-se que, no outro pólo desta relação de capacidade contributiva, não se situa a totalidade da riqueza do contribuinte, mas exclusivamente 'um fato-fato-signo presuntivo' de sua renda ou capital⁹⁹.

Segundo **MOSCHETTI**, que bem tratou do tema:

(...) capacidade contributiva não é, (...), uma manifestação de riqueza, mas sim aquela potência econômica que se deve julgar idônea para concorrer com os gastos públicos, à luz das fundamentais exigências econômicas e sociais acolhidas em nossa Constituição¹⁰⁰.

Além disso, em passagem mais adiante desta obra, acrescenta ao princípio da capacidade contributiva o requisito da efetividade:

(...) o princípio da capacidade contributiva exige, não apenas que a norma nasça legítima *ab initio*, mas também que seja constantemente adaptada às diversas condições econômicas e sociais. Em um período de depreciação constante como o atual, a falta de adequação dos valores ao câmbio da situação econômica compara uma violação tácita de seu requisito essencial: a efetividade.¹⁰¹

⁹⁸ Historicamente, sustenta **BECKER**, o princípio da capacidade contributiva remonta aos tempos egípcios, quando **ERÓDOTO** trata do indivíduo, à razão de sua força econômica, contribuir com as despesas coletivas (In: **BECKER**, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3º ed., São Paulo: Editora Lejus. 1988, p. 399).

⁹⁹ **BECKER**, A. A., **Teoria Geral do Direito Tributário**. Ob. cit., p. 497.

¹⁰⁰ "(...)capacidad contributiva no es, (...), una manifestación de riqueza, sino solo aquella potencia económica que debe juzgase idónea para cuncurrir a los gastos públicos, a la luz de las fundamentales exigencias económicas y sociales acogidas em nuestra Constitución" (In: **MOSCHETTI**, Francesco. **El Principio da Capacidad Contributiva**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. p. 277).

¹⁰¹ "(...)el principio da capacidad contributiva exige, no sólo que la norma nazca legítima 'ab initio', sino también que sea constantemente adaptada a las diversas condiciones económicas y sociales. En un período de depreciación constante como el actual, la falta de adecuación de les valores al cambio de la situación económica comporta una violación tácita de su requisito esencial: la efectivida" (In: **MOSCHETTI**, F., **El Principio da Capacidad Contributiva**. Ob. cit., p. 407).

Define o referido autor – citado por **GRUPENMACHER** – “capacidade significa aptidão, possibilidade concreta e real, não pode existir capacidade de concorrer para com os gastos públicos quando falte ou se tenha apenas o necessário para as exigências individuais”¹⁰². Comenta **GRUPENMACHER**, que num Estado Democrático de Direito, “adstrito aos compromissos de liberdade e igualdade materiais”, “impõe que o tributo deixe de ser apenas uma fonte de renda e passe a ser um instrumento de realização da justiça”, sendo, portanto, forma de redistribuição de riquezas.

Destaca a autora:

O princípio da capacidade contributiva, por seu turno, tem como principal consequência propiciar a realização da justiça social, onerando aqueles que manifestem maior capacidade contributiva e desonerando a renda utilizada para fazer frente às despesas necessárias à vida digna¹⁰³.

Isso diz respeito à aceção de ‘renda consumida’, que deve ser excluída para fins de aferição da capacidade contributiva, que segundo **GRUPENMACHER**, valendo-se dos pensamentos de **MOSCHETTI**, diz respeito a um campo de “intributabilidade do mínimo existencial”¹⁰⁴, que implicitamente trata-se de imunidade, decorrente do princípio da capacidade contributiva, com fundamento no art. 145, §1º¹⁰⁵, CR. No mesmo sentido, **BECKER** fala de “mínimo indispensável” como aquela parcela indispensável à sobrevivência do contribuinte que deve ficar alheada à incidência tributária¹⁰⁶.

Portanto, o princípio da capacidade diz com a potência econômica, de riqueza de determinada pessoa, que ultrapassa o mínimo vital¹⁰⁷, que vai além da capacidade econômica. Isso vêm assegurado ao nível constitucional, em nossa

¹⁰² **GRUPENMACHER**, B. T., **Tributação e Direitos Fundamentais**. Ob. cit., p. 15.

¹⁰³ **GRUPENMACHER**, B. T., **Tributação e Direitos Fundamentais**. Ob. cit., p. 15.

¹⁰⁴ **GRUPENMACHER**, B. T., **Tributação e Direitos Fundamentais**. Ob. cit., p. 15.

¹⁰⁵ Assim diz: “(...)§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (...)”. **Constituição da República Federativa do Brasil**, disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao_Compilado.htm>, acesso em 04 julho de 2009.

¹⁰⁶ **BECKER**, A. A., **Teoria Geral do Direito Tributário**. Ob. cit., p. 498/9.

¹⁰⁷ Assim, o limite mínimo da tributação, tendo em vista o princípio da capacidade contributiva é o mínimo existencial e o limite máximo é a vedação de cobrança de tributo com efeito de confisco. (In: **GRUPENMACHER**, B. T., **Tributação e Direitos Fundamentais**. Ob. cit., p. 16.).

ordem, seja pela garantia da dignidade humana, seja pela opção política de Estado Democrático de Direito (art. 1º, III¹⁰⁸, CR).

3.1.2. Elisão e Planejamento Tributário: conceitos

É antecedente lógico do planejamento tributário a distinção entre elisão¹⁰⁹ e evasão fiscal. **BECKER** faz distinção objetiva. O autor utiliza os vocábulos evasão e fraude fiscal. A primeira, lícita. A segunda ilícita, pois “viola regras jurídicas ou despreza a eficácia jurídica (efeitos) resultante da incidência”^{110 111}.

HUCK apresenta dois caracteres distintivos entre evasão e elisão fiscais, quais sejam: a) “meios utilizados no procedimento de cada uma delas”¹¹² e; b) “cronologia do ato”¹¹³. Em relação ao primeiro (a), na elisão os meios utilizados são legais, ao passo que na evasão os atos utilizados pelo contribuinte são ilícitos e fraudulentos. Segundo o autor sob análise:

Na fraude fiscal, opera-se a distorção no momento da incidência tributária, ou após, enquanto na elisão, o indivíduo atua sobre a mesma

¹⁰⁸ Assim diz: “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos; (...) III - a dignidade da pessoa humana; (...)”. **Constituição da República Federativa do Brasil**, disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao_Compilado.htm>, acesso em 04 de julho de 2009.

¹⁰⁹ **TÔRRES** faz importante consideração acerca do vocábulo “elisão”. Elisão não poderia significar a postura lícita do contribuinte, pois trata-se de conceito importado de termo de direito alienígena. Para o autor, ao invés de elisão, melhor seria utilizar elusão, que em latim é *eludere*, significando evitar, esquivar-se (In: **TÔRRES**, Heleno Taveira. **Limites do Planejamento Tributário e a norma brasileira anti-simulação (LC n. 104/01)**. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais de Direito Tributário**. 5º vol. São Paulo: Editora Dialética. 2001, p. 113). Contudo, o optamos, ao longo do estudo, utilizar a expressão “elisão”, porque é a expressão corrente na maior parte da doutrina.

¹¹⁰ **BECKER**, A. A., **Teoria Geral do Direito Tributário**. Ob. cit., p. 130.

¹¹¹ Prossegue o autor: “é aspiração naturalíssima e intimamente ligada à vida econômica, a de se procurar determinado resultado econômico com a maior economia, isto é, com a menor despesa (e os tributos que incidirão sobre os atos e fatos necessários à obtenção daquele resultado econômico, são parcelas que integrarão a despesa); Ora, todo indivíduo, desde que não viole regra jurídica, tem a indiscutível liberdade de ordenar seus negócios de modo menos oneroso, inclusive tributariamente. Aliás, seria absurdo que o contribuinte, encontrando vários caminhos legais (portanto, lícitos) para chegar ao mesmo resultado, fosse escolher justamente aquele meio que determinasse pagamento de tributo mais elevado” (In: **BECKER**, A. A., **Teoria Geral do Direito**. Ob. cit., p. 136.

¹¹² **HUCK**, H. M., **Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. Ob. cit., p. 27.

¹¹³ **HUCK**, H. M., **Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. Ob. cit., p. 28.

realidade, mas, de alguma forma, impede que ela se realize, transformando o fato imponible ou gerador do tributo¹¹⁴.

Já no que tange à “cronologia do ato” distinção reside em verificar o momento em que se deu a prática do ato de economia tributária, se antes ou após o fato imponible. Se antes, estar-se-á diante de elisão; se após, restará constatada prática evasiva. De acordo com **HUCK**, este critério é por boa parte da doutrina considerado o único distintivo entre evasão e elisão¹¹⁵.

Este é o posicionamento de **AMARO**, segundo o qual o grande problema que reside no campo do planejamento tributário, diz respeito ao tênue limite entre o planejamento tributário lícito e evasão¹¹⁶. No plano teórico, a delimitação está em evitar o surgimento do fato gerador ou em ocultar o fato gerador já ocorrido, ou seja, é o aspecto temporal distingue um e outro. Porém, indaga **AMARO**, como saber ao certo, na prática, se a atividade evita ou mascara o fato gerador. Responde:

A questão é de legalidade. Ou melhor, de eficácia legal (inclusive para fins tributários) das práticas adotadas pelo indivíduo. Cuida-se de saber se tais práticas têm o efeito de impedir (ou modificar) a realização do fato gerador. Se, diante delas, não se realizar o fato gerador, ter-se-á a economia lícita de tributo. se não lograrem evitar a ocorrência do fato gerador, o não recolhimento do tributo (ou seu pagamento a menor) implicará evasão¹¹⁷.

MACHADO critica a distinção baseada no critério temporal. Segundo o autor, é possível que “antes da ocorrência do fato gerador o contribuinte planeje determinados procedimentos tendentes a mascarar, ou mesmo ocultar, a ocorrência deste”^{118 119}. Não estaríamos nesta situação diante de prática elisiva lícita. Para o autor o critério que distingue um e outro é a licitude. Assim ilícito, e,

¹¹⁴ **HUCK**, H. M., **Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. Ob. cit., p. 27.

¹¹⁵ **HUCK**, H. M., **Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. Ob. cit., p. 28.

¹¹⁶ “O grande problema se coloca quando se cuida de estabelecer os limites que separam o território da chamada economia lícita de tributo e o campo da evasão. Dogmaticamente, temos de reconhecer que essa fronteira existe. A dificuldade está em demarcá-la”. **AMARO**, Luciano. **Planejamento Tributário e Evasão**. **ROCHA**, Valdir de Oliveira (coord.) **Planejamento Fiscal: Teoria e Prática**. 1º vol. São Paulo: Editora Dialética, 1999, p. 116.

¹¹⁷ **AMARO**, L., **Planejamento Tributário e Evasão**. Ob. cit., p. 117.

¹¹⁸ **MACHADO**, H. B., **Introdução ao Planejamento Tributário**. Ob. cit., p. 53.

¹¹⁹ Nessa esteira, **CARRAZA** afirma que: “com o passar do tempo, (...), os infratores foram se sofisticando. Pouco a pouco perceberam que há meios mais sutis de alcançar-se a evasão fiscal. Noutras palavras, notaram que a evasão fiscal também pode ser alcançada com condutas e artifícios aparentemente (e só aparentemente) lícitos e, por isso mesmo, menos identificáveis pelas autoridades” (In: **CARRAZA**, R. A., **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Ob. cit., p. 322, nota de rodapé n. 88).

portanto, evasivo, seria aquele comportamento que o ordenamento jurídico proíbe^{120 121}.

Diversa, porém não menos interessante, é a distinção apresentada por **CÔELHO**. Estrutura o autor evasão e elisão da seguinte forma: evasão distingue-se em: a) evasão omissiva (intencional ou não) e; b) evasão comissiva (sempre intencional). A evasão omissiva, por sua vez, distingue-se em: a.1) evasão imprópria (abstenção intencional de incidência; não entrar no fato gerador) e; a.2) evasão em sentido próprio. Esta (a.2) divide-se em: a.2.1) sonegação (intencional) e; a.2.2) não pagamento por desconhecimento ou mau conhecimento do dever fiscal (não intencional). A evasão comissiva (b), divide-se em: b.1) ilícita (fraude, simulação e conluio) e; b.2) lícita (elisão)¹²².

Essa estrutura, apresentada por **CÔELHO**, conduz à conclusão de que, de todas as possibilidades apresentadas, a prática de economia de tributos lícita seria apenas a elisiva, ou seja, a evasão comissiva lícita (b.2).

Das distinções acima apresentadas, tem-se que elisão é a prática lícita de economia de recursos, com a utilização de meios lícitos e antecedentes ao fato gerador. Enquanto que a evasão pode-se dar por formas diversas, todas ilícitas, posteriores ao fato gerador, com a ressalva que faz **MACHADO** que ainda que anteriores, mas violadoras de regras jurídicas, tal prática conduziria à evasão e não à elisão.

Segundo **CARRAZA** elisão fiscal é:

(...) a conduta lícita, omissiva ou comissiva, do contribuinte, que visa impedir o nascimento da obrigação tributária, reduzir seu montante ou adiar seu cumprimento. A 'elisão fiscal' é alcançada pela não realização, pura e simples, do 'fato imponible' ('pressuposto de fato') do tributo ou pela prática de negócio jurídico tributariamente menos oneroso, como por exemplo, a importação de um produto, via 'Zona Franca de Manaus'. Tais manobras, embora beneficiem o contribuinte, não são condenadas por nosso direito positivo¹²³.

Elisão é efeito do planejamento, segundo **GRECO**, de tal forma que utilizar um outro é falar do mesmo fenômeno. Logo, planejamento tributário

¹²⁰ Sobre a discussão que **MACHADO** faz sobre licitude e legalidade vide pgs. 17 e 18.

¹²¹ Na mesma esteira está o pensamento de **GUERREIRO**, segundo o qual o critério que distingue o planejamento tributário lícito da evasão, ilícita, é exatamente o critério da licitude dos atos. Segundo a autora, o limite à vontade do agente é a licitude dos atos praticados (In: **GUERREIRO**, R. N., **Planejamento Tributário: os Limites de Licitude e de Ilicidade**. Ob. cit., p. 153).

¹²² **CÔELHO**, Sacha Calmon Navarro. **Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária**. In: **ROCHA**, Valdir de Oliveira (coord.) **Planejamento Fiscal: Teoria e Prática**. 2º vol., São Paulo: Editora Dialética. 1998, p. 172.

¹²³ **CARRAZA**. **Curso de Direito Constitucional Brasileiro**. Ob. cit., p. 323.

designa “a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma legítima economia de tributos, independentemente de qualquer referencia aos atos ulteriormente praticados” ¹²⁴.

Os temas até então abordados são importantes para um conhecimento geral do tema no qual se insere o planejamento tributário. No próximo tópico, do presente estudo, passar-se-á à análise do planejamento tributário internacional. Conforme **XAVIER**¹²⁵, assim como **HUCK**¹²⁶, esses institutos (que vimos) de direito interno (por exemplo, elisão, evasão) são muito semelhantes aos de direito internacional.

3.2. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

3.2.1. Considerações Iniciais

Vimos ao longo do primeiro capítulo e na parte inicial deste uma série de temas basilares, que embora digam respeito ao direito interno, permeiam a construção dos temas que a adiante discutiremos.

O Estado necessita de recursos financeiros para executar suas atividades. O contribuinte, por sua vez, procura organizar seus negócios de forma menos onerosa possível, até mesmo por conta da concorrência de mercado, que hoje, com a transposição das barreiras institucionais dos Estados, mostra-se ainda mais acirrada.

Como vimos, num primeiro momento é livre ao particular a organização das suas atividades, de forma a economizar o máximo possível de tributos, por práticas elisivas lícitas, desde que respeitados limites impostos pelo ordenamento jurídico tributário e pela Constituição da República, que condicionam a validade dos atos praticados pelos contribuintes.

¹²⁴ **TÔRRES**, Heleno. **Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2001, p. 37.

¹²⁵ **XAVIER**, A., **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Ob. cit., p. 211-2.

¹²⁶ **HUCK**, H. M., **Elisão e Evasão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. Ob. cit., p. 234.

O planejamento tributário enquanto técnica preventiva de organização dos negócios, visando a uma economia legítima de tributos¹²⁷ é um dos instrumentos que pode ser utilizado pelos contribuintes para a redução de custos.

Levando em consideração que o ato de planejar trata-se de atitude prévia, o planejamento tributário nada mais é do que a apreciação, de acordo com o ordenamento então vigente, de atos futuros. “É uma técnica de subsunção antecipada, antevendo as conseqüências jurídico-tributárias, elaborada para agir conforme o ordenamento, usando as operações menos onerosas, disponíveis como legítimas”¹²⁸.

O planejamento em si não é controlado pelo Estado, mas sim a concretização dos atos previamente planejados. Estes sim são controlados, de forma que se os meios empregados para chegar à economia tributária forem ilícitos, poderá haver intervenção por parte do Estado. Conclui **TÔRRES**, é injustificada a acepção generalizada de que o planejamento tributário está sempre atrelado a práticas de atos ilícitos ou fraudulentos.

Há quem compreenda o planejamento tributário como “procedimento”, segundo o qual, o planejamento seria um estudo prévio desenvolvido com fito de evitar a ocorrência do fato imponible, ou melhor, a incidência da hipótese tributária, ou ao menos, reduzi-la¹²⁹.

TÔRRES afirma outra forma de compreensão do planejamento tributário, qual seja, como “produto”. Segundo essa perspectiva o planejamento tributário é:

(...) dado à conduta humana na constituição dos atos jurídicos, a partir do plano elaborado para otimizar os custos com as obrigações tributárias, pela identificação das melhores e mais econômicas alternativas de formação dos negócios jurídicos permitidos pela legislação, reduzindo as possibilidades de conflitos com o Fisco¹³⁰.

Não obstante, conclui **TÔRRES** que planejamento tributário:

(...) deve ser visto como um procedimento de interpretação do sistema de normas, visando à criação de um modelo de ação para o contribuinte, caracterizado pela otimização da conduta como forma de economia

¹²⁷ **TÔRRES**, H. T., **Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais**. Ob. cit., p. 36.

¹²⁸ **TÔRRES**, H. T., **Planejamento Tributário Internacional**. Ob. cit., p. 37/8.

¹²⁹ **TÔRRES**, H. T., **Planejamento Tributário Internacional**. Ob. cit., p. 40.

¹³⁰ **TÔRRES**, H. T., **Planejamento Tributário Internacional**. Ob. cit., p. 43/4.

tributária, num agir voltado imediatamente para o sucesso, em termos pragmáticos¹³¹.

Ainda, impende acrescentar que não há espaço para métodos indutivos dentro do planejamento tributário dado que os enunciados jurídicos não podem ser logicamente comprováveis (por meio de testes empíricos), mas apenas podem ser contestados. Assim: “identifica-se uma assimetria lógica entre a verificabilidade e a falseabilidade de um planejamento, não será jamais factível comprovar definitivamente a sua veracidade”¹³².

Há de se destacar, ainda, que o planejamento tributário não tem qualquer relação com atos de aplicação de direito tributário. São atos prévios, anteriores ao fato jurídico tributário sem possuir, antes de concretizados, qualquer repercussão fiscal. Na realidade, funcionam como atos de suporte à tomada de decisões por parte do contribuinte¹³³.

Por fim, conclui **TÔRRES**:

Para tanto, os enunciados do planejamento tributário tomarão a forma de i) *orientação*, *ie.*, proposições que deverão servir para iluminar o sujeito que tomará a decisão sobre o negócio jurídico pretendido, dando-lhe elementos cognitivos suficientes, como esquemas e sistematizações; ii) *recomendações*, que são proposições persuasivas para acautelar o tomador da decisão, fornecendo-lhe dados tópicos, como êxito de operações semelhantes, posição da administração e da jurisprudência sobre casos análogos, experiências comprovadas, transformadas em regras técnicas do tipo “se queres x, deves z”; ou como iii) *exortações*, que persuadem apelando para valores e princípios da comunidade, como preponderância da liberdade negocial, autonomia privada, livre iniciativa etc.¹³⁴.

Assim, a realização concreta dos atos previamente planejados, seja por meio da orientação, recomendação ou exortações, pelo contribuinte seria possível determinar se é caso de planejamento tributário lícito ou se é evasão fiscal.

GRAU, em prefácio à obra de **HUCK**, ao comentar acerca da exacerbação dos movimentos financeiros no plano internacional afirma:

A terceira revolução industrial determinou inúmeras transformações nos planos institucionais da sociedade. Isso conduziu à liberalização dos mercados de determinadas peias, que se imaginava, com alguma dose de prudência e de bom senso, indispensáveis ao seu bom funcionamento (...). O fato, no entanto, é que as forças sociais hegemônicas produziram por essa terceira revolução industrial

¹³¹ **TÔRRES**, H. T., **Planejamento Tributário Internacional**. Ob. cit., p. 40.

¹³² **TÔRRES**, H. T., **Planejamento Tributário Internacional**. Ob. cit., p. 43.

¹³³ **TÔRRES**, H. T., **Planejamento Tributário Internacional**. Ob. cit., p. 47.

¹³⁴ **TÔRRES**, H. T., **Planejamento Tributário Internacional**. Ob. cit., p. 49.

efetivamente transformaram o direito posto pelo Estado e o próprio Estado. E tal é a grandeza daquela multiplicação e daquele exacerbamento que chega ao ponto de importar a atribuição de um novo nome, 'globalização', ao processo de internacionalização econômica cuja prática remonta ao passado histórico. Ainda que seja assim, a mudança não é apenas quantitativa. Pelo contrário, ela induz a reformulação de valores e de conceitos¹³⁵.

A constante procura pela redução de custos, aliado à globalização, conduziu à incessante busca de novos meios de maximização dos lucros e de manutenção da competitividade, como, por exemplo, os preços de transferência (*transfer pricing*) ou a escolha do melhor tratado internacional (*treaty shopping*). É nesse cenário que o planejamento tributário internacional vem se desenvolvendo atualmente.

Surge, assim, a necessidade de conciliar, seja para o operador do direito, seja para o Fisco, novos valores como, por exemplo, o planejamento tributário, ao direito posto pelo Estado.

Para tanto, iniciaremos, tal como fizemos anteriormente, com a definição de elisão e evasão fiscais e respectiva conceituação de planejamento tributário internacional, porém, agora, com foco no direito internacional.

3.2.2. Elisão e Evasão Fiscais e Planejamento Tributário Internacional

Preliminarmente, no que tange à definição de planejamento tributário internacional, **TÔRRES** afirma não se tratar de instituto jurídico, mas “um conjunto coordenado de comportamentos tendentes a criar relações e situações jurídicas orientadas à otimização da carga fiscal”¹³⁶.

Isso considerado deve-se destacar, também, que o planejamento tributário envolve dois ou mais ordenamentos jurídicos distintos, o que exige comparação, para fins de planejamento, entre os respectivos ordenamentos. Ressalta **TÔRRES**, que, quanto maiores forem as diferenças entre ambos os ordenamentos, maiores serão as possibilidades de planejamento¹³⁷.

Há de considerar que o nível de complexidade do sistema diz com as possibilidades de planejamento tributário, ou seja, se complexo o sistema

¹³⁵ HUCK, H. M., **Elisão e Evasão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. Ob. cit., p. XI.

¹³⁶ TÔRRES, H. T., **Planejamento Tributário Internacional**. Ob. cit., p. 51.

¹³⁷ TÔRRES, H. T., **Planejamento Tributário Internacional**. Ob. cit., p. 52.

tributário de determinado país é preciso profissional do direito habilitado, com profundo conhecimento técnico-jurídico, para que seja possível deslindar formas de planejamento. Doutro vértice, num determinado país com regras primárias de planejamento fiscal, com regras e conceitos simples, mais fácil serão as práticas de planejamento tributário, assim como, as práticas evasivas.

Para definir o planejamento tributário internacional, é necessário perpassar primeiro, segundo **TÔRRES**, por aquilo que ele denomina de “elementos de estraneidade”, que nada mais são do que os elementos de conexão, que repercutirão nas operações transnacionais¹³⁸.

Por elemento de conexão entende **XAVIER** como:

(...) o elemento de previsão normativa que, determinado a ‘localização’ de uma situação da vida num certo ordenamento tributário, tem como efeito típico determinar o âmbito de aplicação das leis desse ordenamento a essa mesma situação¹³⁹.

Os elementos de conexão consistem em relações que se estabelecem entre pessoas, fatos, objetos com o ordenamento tributário¹⁴⁰. Como exemplo de elementos de conexão, pode-se citar: a residência e o domicílio, que são os elementos mais comuns. Porém, há uma infinidade de possibilidades e, hoje, vêm ganhando destaque elementos como a fonte de produção, o local do estabelecimento permanente, o local de celebração do contrato, dentre outros.

Nesse sentido, **TÔRRES** afirma que “dependendo do tipo de planejamento que se esteja pretendendo organizar, inúmeras variáveis devem ser consideradas, não somente quanto ao país de origem, mas principalmente quando ao país de destino do investimento¹⁴¹”. Nesse contexto, as normas de

¹³⁸ Vamos apenas apresentar noção e conceito de elementos de conexão, sem análise mais profunda, por fugir ao escopo do presente estudo.

¹³⁹ **XAVIER, A. Direito Tributário Internacional do Brasil**. Ob. cit., p. 252.

¹⁴⁰ **XAVIER** classifica os elementos de conexão em objetivos e subjetivos. Os primeiros se reportam às pessoas, como, por exemplo, nacionalidade e residências. Já os objetivos são aqueles que se reportam a coisas ou a fatos. Cite-se como exemplo, a fonte de produção ou a fonte de pagamento de determinada renda, ou o local de celebração do contrato (In: **XAVIER, A. Direito Tributário Internacional**. Ob. cit., p. 252).

¹⁴¹ “*Todavia, quanto ao âmbito operativo da atividade de planejamento, o momento fundamental está constituído pelas análises das diferenças entre os ordenamentos envolvidos e, em especial, das distintas qualificações que os ordenamentos utilizam tais como ‘residência’, ‘estabelecimento permanente’ etc., bem como o regime jurídico adotado para as operações típicas do planejamento tributário internacional, como são as de reorganização, constituição de sociedade (‘base companies, holdings, joint-ventures, partnerships etc.’), investimentos de não residentes, preços de transferência, capitalização de empresas, etc.*” (In: **TÔRRES, H. T., Planejamento Tributário Internacional**. Ob. cit., p. 55).

controle, por exemplo, sobre preços de transferência ou sobre o *treaty shopping* ganham importância¹⁴².

Assim, o planejamento tributário internacional objetiva analisar a incidência dos ordenamentos envolvidos na transação internacional e os efeitos que essa interação possa levar.

Em relação aos limites ao planejamento tributário, há de se destacar os interesses envolvidos. Quando se fala em planejamento logo vem à mente os interesses dos contribuintes, e sua liberdade de organização empresarial. Porém, ressalta **TÔRRES**, que além dos interesses dos contribuintes que deve ser considerado, não pode ser deixado de lado, o interesse do Estado¹⁴³. Não se obsta a orientação, recomendações e exortações do planejador, desde que considerada a legislação estatal.

De toda forma, alguns princípios fundamentais da tributação das atividades transnacionais devem ser respeitados, como por exemplo, a não discriminação, a neutralidade tributária, a necessidade de evitar a dupla tributação.

Além disso, a compatibilidade entre os ordenamentos deve se verificar para que o planejamento tributário seja legítimo. Isso implica que a legitimidade deve permear ambos os ordenamentos. Pode ocorrer de o objeto ser lícito para determinado ordenamento, porém, para outro ordenamento não o seja. Não há que se falar em planejamento tributário nessas circunstâncias, mas sim de evasão internacional.

A evasão fiscal internacional, ou elusão fiscal internacional segundo **TÔRRES**, se determina por conta do relacionamento dos elementos de conexão. A máxima expressão da evasão fiscal internacional está hipóteses de se evitar a incidência da ordem tributária sobre determinado fato, quando ocorre de um Estado considerar o outro competente para tributar.

Segundo **TÔRRES**, “devemos nos atentar para o fato de que a maior partes dos modos de elusão possíveis, no planejamento tributário internacional,

¹⁴² “De um modo geral, dentre as mais importantes, temos as seguintes possibilidades organizativas no planejamento tributário internacional: - uso de países com tributação favorecida – os paraísos fiscais; - transferências de preços entre empresas vinculadas (*‘transfer price’*); - uso de acordos internacionais (*‘treaty shopping’* ou *‘rule shopping’*); - transferência de sede social ou administrativa para o exterior; - reorganizações societárias internacionais (fusões, cisões, incorporações); - subcapitalização de empresas (*‘thin capitalization’*); - transferência de ativos para o exterior ou no exterior”. (In: **TÔRRES**, H. T., **Planejamento Tributário Internacional**. Ob. cit., p. 56).

¹⁴³ **TÔRRES**, H. T., **Planejamento Tributário Internacional**. Ob. cit., p. 57.

decorrem de artificiosas manobras para gozar dos benefícios concedidos pelos Estados para evitar a dupla tributação”¹⁴⁴. Não obstante, o *treaty shopping* ser, pelo mesmo autor, considerado prática elisiva, não evasiva (ou elusiva, para usar de sua terminologia).

Segundo o autor sob análise, ao tentar delimitar a zona cinzenta entre o planejamento tributário e o abuso de direito, que seria forma ilícita:

(...) todas as vezes que o contribuinte, dotado desse direito subjetivo a um regime mais vantajoso, procura superar a este, mediante um jogo coordenado de mutações de critérios qualificativos, confrontando-o com os regimes aplicados pelo Estado da fonte da produção do rendimento, exclusivamente para obter uma vantagem indevida, artificiosa, não se pode deixar de observar que, nesse caso, se configura um uso indevido de ‘direito subjetivo público’ (aos benefícios para evitar a dupla tributação) e, desse modo, um autêntico ‘abuso de direito’, que pode ser perfeitamente controlado pelo Fisco¹⁴⁵.

Conclui, portanto, **TÔRRES** que “os limites às atividades de planejamento tributário estão constituídos pelas normas contra a elusão contidas nos ordenamentos internos ou em tratados celebrados pelos estados¹⁴⁶”, ou até mesmo PGNRC, que como veremos adiante, são os “princípios gerais reconhecidos pelas nações civilizadas”. Assim, normas contra a evasão fiscal e tratados internacionais constituem os limites ao planejamento tributário internacional.

Agora, vamos à análise dos tratados internacionais, que consiste no documento, sobre o qual o planejador tributário se debruçará. Veremos, primeiramente, a elaboração e a ratificação dos tratados, passando em seguida à análise da hierarquia dos tratados internacionais perante o ordenamento interno e, por fim, especificamente veremos os tratados internacionais em matéria tributária.

¹⁴⁴ **TÔRRES, H. T., Planejamento Tributário Internacional.** Ob. cit., p. 60.

¹⁴⁵ **TÔRRES, H. T., Planejamento Tributário Internacional.** Ob. cit., p. 60/1.

¹⁴⁶ **TÔRRES, H. T., Planejamento Tributário Internacional.** Ob. cit., p. 61.

CAPÍTULO III – TRATADOS INTERNACIONAIS

4.1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Os tratados internacionais¹⁴⁸ constituem-se fontes muito importantes para o Direito Internacional Tributário¹⁴⁹, que dentro de uma série de funções, para nós, interessa o fato de que eles constituem mecanismos que delimitam o planejamento tributário internacional.

Dentro do Direito Internacional Tributário, o tema da pluritributação possui lugar de destaque, o que leva a autores, como **TÔRRES** a considerá-la, tema central desta matéria¹⁵⁰. Compreende-se pluritributação como: um fenômeno¹⁵¹ correlacionado com as normas tributárias no espaço, ou seja, ocorre quando uma pessoa vê-se sujeita a duas pretensões impositivas tributárias, em razão de um mesmo fato imponible, passíveis de serem exigidas autonomamente.

A doutrina, em geral¹⁵², identifica pluritributação a partir da regra das quatro identidades, quais sejam: a) aplicação de impostos comparáveis, por parte

¹⁴⁸ Atenta **XAVIER** que interessa para o Direito Tributário os tratados internacionais bilaterais. Para ele, feitas algumas ressalvas, os tratados internacionais multilaterais têm importância secundária e as “convenções-tipo”, por apenas traçarem modelo a ser seguido, revestem-se da natureza jurídica de recomendação e, por isso, também são menos importantes para o Direito Tributário Internacional. (In: **XAVIER. Direito Tributário Internacional**. Ob. cit., p. 96/7).

¹⁴⁹ **TÔRRES** faz diferenciação entre Direito Tributário Internacional e Direito Internacional Tributário. O primeiro ocupa-se do “estudo das normas tributárias de direito interno dotadas de elementos de estraneidade”. Já o Direito Internacional Tributário ocupa-se dos tratados de direito internacional de matéria tributária. (**TÔRRES**, Heleno Taveira. **Elementos de Direito Tributário Internacional e de Direito Internacional Tributário. O Imposto de Importação e seus Tratados**, p. 983/4. In: **SANTI**, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Editora Forense. 2005, p. 983-1017.)

¹⁵⁰ Nessa mesma esteira entende **GRUPENMACHER**: “é certo que, no que diz respeito ao direito internacional tributário, com frequência quase absoluta, os tratados dispõem sobre prevenção e eliminação da dupla ou múltipla incidência tributária no plano internacional”(In: **GRUPENMACHER. Tratados Internacionais em Matéria Tributária e a Ordem Interna**. Ob. cit., p. 90)

¹⁵¹ Alerta **TÔRRES** para o fato de que pluritributação não é instituto jurídico, mas um “fenômeno a ser conhecido”. Trata-se de um dado empírico, constatável pelo conhecimento e experiência (In: **TÔRRES. Elementos de Direito Tributário Internacional e de Direito Internacional Tributário. O Imposto de Importação e seus Tratados**. Ob. cit., p. 989).

¹⁵² Cite-se como exemplo **NORONHA**, segundo o qual, “doutrinariamente a construção do conceito de dupla tributação internacional leva em conta o sistema das quatro identidades, segundo o qual, para observar a concorrência do fenômeno supracitado, faz-se necessário a identidade do objeto; a identidade da espécie tributária, a identidade do objeto; a identidade da espécie tributária; a identidade do período e a identidade do sujeito” (In: **NORONHA**, Francisco Daniel Holanda. **Dupla Tributação Internacional e as contribuições sociais incidentes sobre o comércio exterior**. In: **CAMPOS**, Dejalma (coord.). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Ano 15, n. 77, nov.-dez., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2007, p.158).

de dois ou mais Estados soberanos; b) mesmo aspecto material; c) mesmo contribuinte e; d) mesmo período de tempo de aplicação do imposto¹⁵³.

TÔRRES, por sua vez, compreende pluritributação internacional como:

(...) fenômeno decorrente do 'concurso de pretensões impositivas praticadas por dois ou mais estados, contra um mesmo sujeito passivo, mediante atos de liquidação de créditos tributários decorrentes da aplicação de tributos materialmente semelhantes, em vista de uma mesma fatispécie'¹⁵⁴.

BASSANEZE, assim, define pluritributação:

A pluritributação é um fenômeno verificado entre normas individuais e concretas – ato administrativo de lançamento tributário no Brasil e figuras similares encontradas no direito tributário. 'Destarte, ao falarmos que a pluritributação internacional é ontogeneticamente formada a partir de um concurso de normas (individuais e concretas) impositivas, a compreensão do leitor deve se reportar à noção de 'norma jurídica' como 'significação', já organizada, sintática e semanticamente, de forma completa, como norma individual e concreta'¹⁵⁵.

Embora o fenômeno da dupla ou múltipla tributação seja fenômeno natural decorrente da integração de mercados e, cada Estado, ao tributar esteja agindo de acordo com a legalidade, os efeitos supervenientes são perniciosos em termos econômicos e financeiros. Desta forma, mecanismos criados pelos particulares (como por exemplo, planejamento tributário internacional) e pelo próprio Estado (como por exemplo, tratados internacionais que evitam a pluritributação) são importantes.

Nesse sentido, **NORONHA** afirma:

Destaca-se que o fenômeno [dupla ou múltipla tributação internacional] não está eivado de antijuridicidade. Dessa forma, a necessidade de definirem-se limites para a competência tributária dos Estados no âmbito do comércio exterior não se justifica na contrariedade à ordem jurídica

¹⁵³ Assim há tributação "quando vários titulares de soberania tributária, independentes entre si, submetem o mesmo contribuinte, pelo mesmo fato imponible, contemporaneamente, a um imposto a mesma espécie" (In: **TÔRRES. Elementos de Direito Tributário Internacional e de Direito Internacional Tributário. O Imposto de Importação e seus Tratados**. Ob. cit., p. 990.

¹⁵⁴ **TÔRRES. Elementos de Direito Tributário Internacional e de Direito Internacional Tributário. O Imposto de Importação e seus Tratados**. Ob. cit., p. 992.

¹⁵⁵ **BASSANEZE**, João Marcello Tramujas. **Pluritributação Internacional: Origem, Conceito e Medidas Unilaterais Destinadas à sua Eliminação**. In: **TÔRRES**, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado**. Vol. I, São Paulo: Editora Quartier Latin. 2003, p.451.

vigente, mas nas consequências lesivas à economia dos diversos países¹⁵⁶.

TÔRRES, ao tratar da importância da disciplina que se propõe a estudar, afirma, que além do fato de interessar o direito internacional tributário por tratar do fenômeno da pluritributação, este ramo se preocupa com o estudo dos tratados internacionais em matéria tributária. Nesse sentido, ao tratar da importância dos tratados, comenta **TÔRRES**:

É incontestável que os tratados internacionais em matéria tributária alcançaram uma inequívoca importância no conserto das nações, como instrumento de harmonização das legislações ou mesmo de repartição de competências tributárias, quase sempre para favorecer a concretização de outros objetivos ou projetos maiores (comércio, cooperação técnica, relações diplomáticas ou burocráticas, eliminação ou redução da evasão fiscal etc.), mediante o recurso a isenções, troca de informações e mútua assistencial, unificação de conceitos ou mesmo de garantia de tratamento e não-discriminatório¹⁵⁷.

Enquanto medida bilateral¹⁵⁸, os tratados internacionais constituem solução mais eficaz para evitar a múltipla incidência tributária. Segundo **GRUPENMACHER**:

Os tratados internacionais, (...), quando versam matéria tributária, estabelecem, em geral, medidas bilaterais ou multilaterais de concessões mútuas, com o nítido e exclusivo intuito de evitar a dupla ou múltipla tributação internacional e com isso proteger a capacidade contributiva¹⁵⁹.

¹⁵⁶ **NORONHA. Dupla Tributação Internacional e as contribuições sociais incidentes sobre o comércio exterior brasileiro.** Ob. cit., p. 152.

¹⁵⁷ **TÔRRES. Elementos de Direito Tributário Internacional e de Direito Internacional Tributário. O Imposto de Importação e seus Tratados.** Ob. cit., p. 986.

¹⁵⁸ Fala-se doutrinariamente em medidas unilaterais para evitar a dupla tributação pela política fiscal dos Estados, como por exemplo, normas de limitação da competência tributária. Ao passo que medidas bilaterais, cujo exemplo mais marcantes são os tratados internacionais em matéria tributária que evitam a dupla tributação, ocorre quando dois Estados, segundo **NORONHA**, “lançam esforços necessários para combater os efeitos danosos causados por esse fenômeno e, por conseguinte, desenvolver o comércio entre eles, visando maiores lucros e a crescente entrada de capital em suas economias”. (In: **NORONHA. Dupla Tributação Internacional e as contribuições sociais incidentes sobre o comércio exterior brasileiro.** Ob. cit., p. 160). Em passagem adiante de seu artigo, o referido autor impende críticas no que tange aos acordos internacionais pelo Brasil firmados até então. São de tratados que seguem o modelo da OCDE, celebrados em sua maioria antes de 1992, logo, defasados. (In: **NORONHA. Dupla Tributação Internacional e as contribuições sociais incidentes sobre o comércio exterior brasileiro.** Ob. cit., p. 161/2). Desta forma, é o que a doutrina propugna a doutrina brasileira (o que veremos adiante), é a facilitação de meios e mecanismo que garantam aos tratados além de maior facilidade de internalização, superioridade face ao ordenamento jurídico infraconstitucional pátrio.

¹⁵⁹ **GRUPENMACHER. Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna.** Ob. cit., p. 90.

Portanto, vamos adiante analisar em específico os tratados internacionais em matéria tributária. Primeiramente vamos conceituar tratados internacionais, para então passar por algumas questões de cunho formal, com análise de critérios de validade, vigência e eficácia dos tratados, para (e por fim) compreender a relação de hierarquia entre o ordenamento jurídico interno brasileiro e os tratados internacionais.

4.2. CONCEITOS

Falar em tratados internacionais é falar em soberania¹⁶⁰. Ao celebrar um tratado, o Estado abre mão de parcela de sua soberania em troca de convivência harmônica com a comunidade internacional. Vimos no capítulo introdutório, que a soberania estatal enorme ruptura em suas bases clássicas por conta da globalização, que de certa forma intensificou o surgimento de tratados no cenário do direito internacional.

O conjunto dos tratados, convenções e acordos, constituem, ao nível internacional, as fontes mais importantes do direito internacional. Compreender tratados internacionais, seja no processo de ratificação, seja internalização ou relacionamento dos tratados internacionais no ordenamento de determinado país pressupõe, de acordo com **AGUADO**, deixar de lado a:

já superada corrente teórica voluntarista ou positivista, baseada num conceito de soberania dos Estados a partir do qual se sustentava que (...) o fundamento de validade do Direito Internacional estaria condicionado a este direito supostamente exclusivo e inalienável de cada um dos Estados¹⁶¹.

A princípio, a obrigatoriedade do direito internacional está vinculada à boa vontade política do Estado que assina o tratado internacional, bem como à maior ou menor fragilidade política do Estado, comenta **AGUADO**¹⁶². Embora, possa-se dizer que com a formação dos blocos econômicos, com a multiplicação

¹⁶⁰ Por todos: **NORONHA**. *Dupla Tributação Internacional e as contribuições sociais incidentes sobre o comércio exterior brasileiro*. Ob. cit., p. 157.

¹⁶¹ **AGUADO**. *Os Tratados Internacionais e o processo jurídico constitucional*. Ob. cit., p. 315.

¹⁶² **AGUADO**. *Os Tratados Internacionais e o processo jurídico constitucional*. Ob. cit., p. 315.

de organizações e organismos internacionais, a maior penalização para uma dada nação é ficar de fora de todo esse sistema globalizado.

Segundo **AGUADO**:

De qualquer forma, há uma clara tendência no sentido de cada vez mais o Direito Internacional estar sobrepondo-se às legislações internas, isto é, iniciativa dos próprios Estados nacionais que promovem aquele por meios de Tratados Internacionais de todo tipo¹⁶³.

Ainda, de acordo com o autor acima citado, há levantamento estatístico que constatou que durante o Império o Brasil negociou e concluiu 183 tratados, na primeira República, 200 tratados. Já no primeiro mandato do **FERNANDO HENRIQUE CARDOSO**, foram celebrados 392 atos bilaterais e 143 multilaterais. No governo **LUIS INÁCIO LUIS DA SILVA**, segundo o autor, a tendência é a expansão ainda maior do acervo de acordos internacionais. Isso denota a tendência atual do direito internacional¹⁶⁴.

Tratados são atos solenes praticados pelos Estados e entre estes, seja num contexto amistoso ou conflituoso, com objetivo de não apenas propiciar a coexistência entre Nações, mas também como meio de harmonia e cooperação internacionais.

REZEK entende por tratado internacional “todo acordo formal constituído entre sujeitos de direito internacional público destinado a produzir efeitos jurídicos”¹⁶⁵.

ACIOLLY, por seu turno, compreende tratados internacionais como “o ato jurídico pelo qual se manifesta o acordo de vontades entre duas ou mais pessoas internacionais”¹⁶⁶.

A Convenção de Viena de 1969, recentemente ratificada¹⁶⁷ pelo Brasil, sobre tratados internacionais, traz em seu art. 2º definição de tratado internacional, segundo a qual “um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo direito internacional, quer conste de um instrumento único,

¹⁶³ **AGUADO**. Os Tratados Internacionais e o processo jurídico constitucional. Ob. cit., p. 327.

¹⁶⁴ **AGUADO**. Os Tratados Internacionais e o processo jurídico constitucional. Ob. cit., p. 327.

¹⁶⁵ **REZEK**, Francisco. **Direito Internacional Público**. 11º ed., São Paulo: Editora Saraiva. 2007. p. 14.

¹⁶⁶ **ACIOLLY**, Hildebando; **SILVA**, Geraldo Eulálio do Nascimento. **Manual de Direito Internacional Público**. 12º ed., São Paulo: Editora Savaiva S/A. 1996, p 20.

¹⁶⁷ Em subitem adiante analisaremos em específico a Convenção de Viena, e a recente ratificação pelo Senado Federal.

quer dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica”¹⁶⁸.

Por fim, mais extensa, porém, não menos interessante é a definição de **AGUADO**, segundo o qual, tratados internacionais são:

(...) atos jurídicos pelos quais Estados e organizações internacionais criam, modificam ou extinguem relações jurídicas internacionais, assumem aspectos diversos, nas suas especificidades, podendo representar acordos ou convenções internacionais sobre negociações de caráter comercial, cultural e toda sorte de interesses desse nível (...) ¹⁶⁹.

De toda sorte, os tratados internacionais são mecanismos dos quais os Estado e organizações internacionais se valem par firmar acordos entre si, visando obter vantagens diversas, desde econômicas, até mesmo, maior harmonia e integração internacionais, e, precipuamente, evitando o fenômeno da múltipla incidência tributária.

4.3. ELABORAÇÃO E RATIFICAÇÃO DOS TRATADOS INTERNACIONAIS

Estatui nossa Constituição, no art. 21, a competência da União para “manter relações com os Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais”¹⁷⁰. Já, especificamente, em relação à competência para firmar tratados, convenções e atos internacionais fica a cargo do Presidente da República, segundo o art. 84, VIII¹⁷¹, CR. Contudo, tal competência está sujeita a referendo pelo Congresso Nacional, conforme art. 49, I¹⁷², CR. A este órgão incumbe a competência exclusiva para, de acordo com nossa Constituição,

¹⁶⁸ **Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados**. Disponível em <<http://www2.mre.gov.br/dai/dtrat.htm>>, acesso em 03.09.2009.

¹⁶⁹ AGUADO. **Os Tratados Internacionais e o processo jurídico constitucional**. Ob. cit., p. 318/9.

¹⁷⁰ **Constituição da República do Brasil**: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em 01 de julho de 2009.

¹⁷¹ “Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: (...) VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional; (...)” (In: Constituição da República do Brasil: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em 01 de julho de 2009).

¹⁷² “Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional: I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional; (...)” (In: Constituição da República do Brasil: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em 01 de julho de 2009).

“resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional.

De pronto, podemos identificar na ordem jurídica brasileira, conforme **GRUPENMACHER**, “a assunção de compromisso externo, repousa sobre a vontade conjugada dos dois poderes políticos. A vontade individualizada de cada um deles é necessária, porém, não suficiente”¹⁷³.

Segundo **XAVIER**, o procedimento de elaboração de tratados internacionais envolve três fases, quais sejam: “a fase preparatória ou das negociações, a fase constitutiva ou da celebração e a fase integrativa de eficácia, ou da promulgação”¹⁷⁴.

Na fase preparatória inicia-se com a ação dos agentes do Poder Executivo e termina com a autenticação, que é a fase na qual o tratado é concluído, ou seja, o tratado já pode ser submetido à ratificação. A autenticação pode ser em diversas modalidades: a) rubrica ou; b) assinatura *ad referendum*, pelos agentes munidos de Cartas de Plenos Poderes¹⁷⁵.

A fase constitutiva inicia-se com o referendo do Congresso Nacional, que nada mais é do que a autorização para que o Presidente da República ratifique o tratado internacional. Não pode o Congresso alterar o conteúdo do tratado, apenas poderá confirmar ou rejeitar o tratado internacional por meio de decreto legislativo^{176 177}.

Para **TÔRRES**, o referendo pelo Congresso Nacional constitui-se de “critério inafastável para adentrar ao sistema”¹⁷⁸. Depreende-se da afirmação do autor que o referendo é, na realidade, critério de validade do tratado internacional na ordem interna.

Segundo **GRUPENMACHER**, a “imposição de aprovação pelo Poder Legislativo objetiva conferir aos acordos internacionais uma formação

¹⁷³ **GRUPENMACHER**. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e a Ordem Interna*. Ob. cit., p. 63.

¹⁷⁴ **XAVIER**. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Ob. cit., p. 104.

¹⁷⁵ **XAVIER**. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Ob. cit., p. 106.

¹⁷⁶ **XAVIER**. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Ob. cit., p. 106.

¹⁷⁷ “O decreto legislativo é produto do processo legislativo (art. 59, VI da CF) que tem regime célere de aprovação (art. 151, I, ‘j’, do Regimento Interno da Câmara dos Deputados, e art. 376, do Regimento Interno do Senado Federal) por maioria simples dos votos (art. 47 da CF) e não carece de sanção do Poder Executivo (art. 109, II, Regimento Interno da Câmara dos Deputados)”. (**TÔRRES**. *Elementos de Direito Tributário Internacional e de Direito Internacional Tributário. O Imposto de Importação e seus Tratados*. Ob. cit., p. 993)

¹⁷⁸ **TÔRRES**. *Elementos de Direito Tributário Internacional e de Direito Internacional Tributário*. Ob. cit., p. 993).

democrática”¹⁷⁹. Visa a garantir os interesses da Nação quando há intenção de comprometimento externo, ou seja, evita-se com o referendo do Congresso que o Poder Executivo possa decidir de forma única e absoluta na celebração dos tratados internacionais¹⁸⁰.

Por fim, na última fase – a integrativa de eficácia – consiste em ato unilateral do Presidente da República, que após autorizado pelo Congresso Nacional, ratifica o tratado internacional para que esse passe a produzir efeitos. Segundo **GRUPENMACHER**, “a ratificação é a formal comunicação de ingresso definitivo do Estado no âmbito de domínio jurídico do tratado”¹⁸¹. Em direito internacional público, tem-se que a troca de instrumentos de ratificação determina o momento de entrada em vigor do tratado na ordem jurídica internacional, dado que, segundo **XAVIER**, é esse o momento em que se consuma o consenso^{182 183}.

No âmbito interno o Presidente providencia a publicação do tratado internacional por meio de outro Decreto, que, de acordo com parte da doutrina, importa em três efeitos: a) promulgação do tratado internacional; b) publicação oficial do seu texto e; c) executoriedade do ato internacional, passando a ser vinculante dentro do ordenamento jurídico interno.

TÔRRES, em crítica a esta concepção, comenta que após a troca dos instrumentos de ratificação, o tratado internacional é eficaz internacionalmente e, se considerássemos vigente internamente, apenas com a publicação do Decreto do Presidente, haveria a situação em que o tratado:

(...) vigoraria apenas no plano internacional, sem gerar efeitos no plano interno, o que colocaria o Brasil na privilegiada posição de poder exigir a observância do pactuado pelas outras partes contratantes, sem ficar sujeito à obrigação recíproca, atribuindo os respectivos direitos aos destinatários do seu conteúdo, ou realizando os deveres ali estabelecidos¹⁸⁴.

¹⁷⁹ **GRUPENMACHER. Tratados Internacionais em Matéria Tributária**. Ob. cit., p. 63.

¹⁸⁰ Comenta **GRUPANMACHER** que “a aprovação pelo Poder Legislativo não confere por si só aos tratados obrigatoriedade no plano interno, já que o Executivo pode ratificá-lo ou não”. Continua a referida autora “a manifestação do Congresso Nacional só é definitiva quando rejeita os acordos internacionais impedindo o chefe do Poder Executivo de ratificá-los”. (In: **GRUPENMACHER. Tratados Internacionais em Matéria Tributária**. Ob. cit., p. 64).

¹⁸¹ **GRUPENMACHER. Tratados Internacionais em Matéria Tributária**. Ob. cit., p. 66.

¹⁸² **XAVIER. Planejamento Tributário Internacional**. Ob. cit., p. 107.

¹⁸³ No mesmo sentido **GRUPENMACHER. Tratados Internacionais em Matéria Tributária**. Ob. cit., p. 66.

¹⁸⁴ **TÔRRES. Elementos de Direito Tributário Internacional e de Direito Internacional Tributário. O Imposto de Importação e seus Tratados**. Ob. cit., p. 995.

Portanto, um tratado internacional é recepcionado na ordem interna quando houver Decreto Legislativo, referendando o tratado internacional, pelo Congresso Nacional.

Em matéria tributária, segundo **XAVIER**, “só o tratado é forma adequada de vinculação externa do Estado brasileiro”. Para ele, os meros acordos, acordos executivos ou de acordos de forma simplificada não estão sujeitos à ratificação pelo Presidente da República, apenas poderão atuar em matéria estritamente regulamentar¹⁸⁵.

Portanto, a Convenção de Viena, recentemente ratificada pelo Congresso Nacional, embora não referendado ainda pelo Presidente da República, é apta a produzir plenos efeitos na ordem jurídica internacional (que já ocorreu em 1980, trinta dias após a troca do trigésimo quinto instrumento de ratificação, segundo o art. 84¹⁸⁶, da referida convenção).

4.4. TRATADOS INTERNACIONAIS E A ORDEM JURÍDICA INTERNA

A hierarquia dos tratados internacionais diz com a posição do tratado diante do sistema de normas de um determinado ordenamento, no caso, o ordenamento jurídico brasileiro.

Didaticamente, dividimos este tópico, de acordo com a evolução legislativa e jurisprudencial pela qual passamos desde a promulgação da Constituição da República em 1988. Assim teremos:

- a) Hierarquia dos tratados internacionais de acordo com a Constituição da República de 1988 e, especificamente, de acordo com o §2º, art. 5º e;
- b) Hierarquia dos tratados internacionais de acordo com a Emenda Constitucional n. 45, de 08.12.2008 e, especificamente, com a inclusão do §3º, ao art. 5º.

¹⁸⁵ **XAVIER. Planejamento Tributário Internacional.** Ob. cit., p. 108.

¹⁸⁶ “Artigo 84.º Entrada em vigor 1 - A presente Convenção entrará em vigor no 30.º dia após a data do depósito do 35.º instrumento de ratificação ou de adesão. 2 - Para cada Estado que ratificar a presente Convenção ou a ela aderir, após o depósito do 35.º instrumento de ratificação ou de adesão, a Convenção entrará em vigor no 30.º dia após a data do depósito, por esse Estado, do seu instrumento de ratificação ou de adesão.” (In: **Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados.** Disponível em <<http://www2.mre.gov.br/dai/dtrat.htm>>, acesso em 03.09.2009).

Adiante analisaremos a Convenção de Viena e, finalmente, a tendência doutrinária, que há tempo vem se manifestando no mesmo sentido, bem como a tendência jurisprudencial, que procura, como mostraremos adequar-se à doutrina dominante.

4.4.1. Constituição da República e o art. 5º, §2º

Vamos iniciar com a hierarquia dos tratados internacionais tendo em vista o perfil constitucional do legislador originário, anterior à Emenda Constitucional n. 45/04.

De acordo com **GRUPENMACHER**, em tese de doutorado escrita à época afirmava que nossa legislação carecia de dispositivo que salientasse a supremacia do direito internacional sobre a ordem interna, tal como Argentina e Paraguai¹⁸⁷ o possuíam. Isso demandava, de acordo com a autora, necessidade de alteração constitucional para implementar tal regra^{188 189}.

Em que pese não houvesse norma que explicitasse claramente a prevalência do direito internacional sobre o direito interno – e como veremos ainda não há –, a tal conclusão podemos chegar pela interpretação de alguns dispositivos presentes em nossa Constituição da República¹⁹⁰.

¹⁸⁷ “A circunstância de não possuímos em nossa Carta Magna dispositivo que confira prevalência ao tratado internacional sobre a lei doméstica, contrasta com os sistema da Argentina e Paraguai, nossos parceiros no Mercosul, nos quais há disposição constitucional expressa deixando espaço ao Direito Comunitário, e à supranacionalidade dos mecanismo normativos” (In: **GRUPENMACHER. Tratados Internacionais em Matéria Tributária e a Ordem Interna**. Ob. cit., p. 76).

¹⁸⁸ **GRUPENMACHER. Tratados Internacionais em Matéria Tributária e a Ordem Interna**. Ob. cit., p. 75/6.

¹⁸⁹ No mesmo sentido, ao se comentar a Ementa Constitucional n. 45: “O legislador constituinte reformador perdeu a oportunidade, no entanto, de solucionar uma grave lacuna na CF/88: o problema da própria extensão do poder de celebrar tratados internacionais no direito brasileiro. ao se buscar na Constituição uma orientação acerca de quais matérias podem ser reguladas por meio de tratados internacionais, o jurista fica sem resposta para as perguntas extremamente relevantes no mundo contemporâneo, em que cada vez mais se exige dos Estados nacionais a cooperação internacional e a integração regional em blocos econômicos”. (BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. **Tratados Internacionais tributários, emendas constitucionais e leis complementares após a EC 45/2004. Mudou alguma coisa?** GARCIA, Maria. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. ano. 15, n. 59, abr.-jun., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 270)

¹⁹⁰ A respeito da problemática que se erigiu a respeito da hierarquia dos tratados internacionais no ordenamento interno **AGUADO** comenta: “(...) o assunto é visto como uma espécie de confronto onde se encontram, de um lado, os Tratados Internacionais, (constituindo o Direito Internacional),

Diz o art. 4º, § único, CR:

Art. 4º A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios:

(...)

Parágrafo único. A República Federativa do Brasil buscará a integração econômica, política, social e cultural dos povos da América Latina, visando à formação de uma comunidade latino-americana de nações.¹⁹¹

Embora insuficiente, este dispositivo explicita a intenção do legislador de não apenas incentivar a integração internacional, mas de afirmar categoricamente que a República Federativa do Brasil buscará a formação de uma comunidade latino-americana de nações.

Outro dispositivo importante é art. 5º, §2º, da CR, que traz cláusula geral de recepção plena em relação aos tratados internacionais que disponham sobre direitos e garantias individuais.

Segundo nossa Constituição:

§ 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte¹⁹².

Para **GRUPENMACHER**, esta:

(...) norma admite a incorporação automática dos tratados ao ordenamento interno, independentemente da intervenção do Poder Legislativo, quando versarem matéria atinente aos direitos e garantias individuais¹⁹³.

Portanto, se um tratado de direito internacional versar sobre direitos humanos, precisamente segundo a autora, ingressam no ordenamento independentemente de ato do Poder Legislativo, e com *status* de norma constitucional, ou seja, com caráter supralegal.

e de outro, o *Direito Interno*". (In: **AGUADO. Os Tratados Internacionais e o processo jurídico-constitucional**. Ob. cit., p. 323.

¹⁹¹

Constituição da República do Brasil:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em 01 de julho de 2009.

¹⁹²

Constituição da República do Brasil:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em 01 de julho de 2009.

¹⁹³

GRUPENMACHER. Tratados Internacionais em Matéria Tributária e a Ordem Interna. Ob. cit., p. 80.

Logo, tratados internacionais em matéria tributária, em que pese salvaguardem interesses dos contribuintes¹⁹⁴ não são direitos naturais do homem e por isso não estão albergados pela cláusula geral de recepção plena. Entendimento em sentido contrário seria falsa compreensão dos direitos e garantias individuais.

Em crítica a **XAVIER** e **PIOVESAN** que defendem a cláusula para os tratados em matéria tributária, crítica **GRUPENMACHER**:

Não parece ser este, (...), o melhor entendimento. Não se pode estender aos tratados em geral, o beneplácito da cláusula geral de recepção plena, que o contribuinte houve por bem conceder aos tratados que dispõem sobre direitos e garantias individuais, com exclusividade¹⁹⁵.

Entretanto, não é esse o entendimento que o STF tem consolidado atualmente. E pior, em 1977, quando do julgamento do RExt n. 80.004/SE¹⁹⁶ afirmou a paridade dos tratados internacionais em relação ao ordenamento interno¹⁹⁷. Com o advento da Constituição da República de 1988 o STF manteve mesma compreensão, que foi confirmado pelo HC n. 73.131/RJ¹⁹⁸ e, posteriormente corroborado pela ADI n. 1.480/DF, de relatoria do Ministro Celso Mello, cuja ementa transcrevemos:

(...) PARIDADE NORMATIVA ENTRE ATOS INTERNACIONAIS E NORMAS INFRACONSTITUCIONAL DE DIREITO INTERNO – Os tratados ou convenções internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se

¹⁹⁴ Nesse sentido **GRUPENMACHER**: “Apesar de os tratados em matéria tributária conterem normas que reflitam circunstâncias benéficas ao devedor da prestação tributária, a partir da limitação da incidência impositiva, criando com isso, direitos aos destinatários da carga tributária, não se pode caracterizar tais direitos como sendo fundamentais do homem. Por esta razão entende-se não ser possível a extensão do dispositivo no art. 5º, §2º, aos tratados em matéria tributária” (In: **GRUPENMACHER. Tratados Internacionais em Matéria Tributária e a Ordem Interna**. Ob. cit., p. 84).

¹⁹⁵ **GRUPENMACHER. Tratados Internacionais em Matéria Tributária e a Ordem Interna**. Ob. cit., p. 83.

¹⁹⁶ Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=175365&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%2080004>, acesso em: 06.09.09.

¹⁹⁷ **GRUPENMACHER** ao referir-se a este acórdão, afirma: “em 1977, o Supremo Tribunal Federal, entendendo possuir competência constitucional para avaliar a matéria, julgou ser inadmissível a prevalência de tratados e convenções internacionais contra o texto expresso de lei posterior, por ser esta expressão última da vontade do legislador, sem prejuízo das consequências do descumprimento do tratado no plano internacional” (In: **GRUPENMACHER. Tratados Internacional em Matéria Tributária e Ordem Interna**. Ob. cit., p. 77).

¹⁹⁸ Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=74270&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20HC%20/%2073131>, acesso em 06.09.09.

posicionam as leis ordinárias, havendo, em consequência, entre estas e os atos de direito internacional público, mera relação de paridade normativa. (...). No sistema jurídico brasileiro, os atos internacionais não dispõem de primazia hierárquica sobre as normas de direito interno. A eventual precedência dos tratados ou convenções internacionais sobre as regras infraconstitucionais de direito interno somente se justificará quando a situação de antinomia com o ordenamento doméstico impuser, para a solução do conflito, a aplicação alternativa do critério cronológico (*'lex posterior derogat priori'*) ou, quando cabível, do critério da especialidade¹⁹⁹.

Portanto, segundo compreensão da Suprema Corte, os tratados internacionais em geral, são equivalentes às leis ordinárias, ou seja, os tratados internacionais estão na mesma hierarquia das leis ordinárias e não podem versar sobre matéria reservada à lei complementar, dado o procedimento até então utilizado de internalização do tratado. Embora, seja esse o precedente que o STF tem a respeito do tema não pode ser considerado face ao entendimento predominante no direito pátrio, bem como, por recentes alterações constitucionais e, inclusive, modificações de compreensão por parte de alguns julgadores, como por exemplo, o Min. **MELLO**, do STF.

O argumento utilizado pela Suprema Corte funda-se no princípio democrático, haja vista o *quorum* de aprovação dos tratados (maioria simples) ter o mesmo *quorum* de leis ordinárias. Entretanto essa seja a regra para os tratados, vimos acima, pelas disposições constitucionais analisadas que possibilitam a internalização de tratado com força hierárquica superior à lei ordinária.

Em crítica a esta compreensão, **AGUADO** ao tratar da importância das constituições contemporâneas adequarem-se às necessidades do direito atual, globalizado, sem descuidar do direito internacional, afirma:

Está formando-se um perfil 'homogeneizado' de todos os Estados, nações e povos onde as implicações econômicas da tendência globalizante e os comprometimentos políticos em torno de causas comuns e, até, planetárias vão transformando-se em fonte primária e fundamental dos princípios de onde parte a normatização das modernas Constituições²⁰⁰.

Em passagem adiante de seu artigo, continua o referido autor:

199

Disponível

em:

<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=347038&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20ADI%20/%201408%20-%20MC>, acesso em 06.09.09.

200

AGUADO, Juventino de Castro. **Os Tratados Internacionais e o processo jurídico constitucional**. GARCIA, Maria. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. ano 16, n. 65, out.-dez., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 312.

A globalização, particularmente a econômica, teve que defrontar-se com sistemas jurídicos nacionais, mas com uma estrutura piramidal, cujas fontes normativas estavam centralizadas na figura política do Estado. Em contraste e em confronto com este quadro já tinha sua força um sistema jurídico internacional, estruturado de forma não hierarquizada ou piramidal, dispondo de fontes normativas diversas, cada vez mais diversas, mas fortes e mais presentes²⁰¹.

Logo, percebe-se que até então consolidada pelo STF não dizia com a necessidade que se esperava do STF. Como afirmado acima, muitos países já aceitavam os tratados com hierarquia superior à legislação interna, sendo que alguns inclusive apuseram regra concedendo *status* de norma constitucional ao tratados ratificados. Nós, no Brasil, continuamos sem ambos, ou seja, sem norma constitucional e, em decorrência, sem entendimento consolidado por parte do Supremo Tribunal Federal.

4.4.2. Emenda Constitucional n. 45, de 08.12.2008

Com a Emenda Constitucional n. 45, de 08.12.2004, nova regra foi aposta em nossa Constituição, pelo art. 5º, §3º²⁰², qual seja:

Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais²⁰³.

Embora seja opinião isolada, ou ao minoritária, para **BUSTAMANTE**, tal regra resolveu definitivamente a questão da hierarquia dos tratados internacionais em relação ao ordenamento interno, ou seja, se “forem aprovados

²⁰¹ **AGUADO**, Juventino de Castro. **Os Tratados Internacionais e o processo jurídico constitucional**. GARCIA, Maria. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. ano 16, n. 65, out.-dez., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 311-46. **GUADO**, Juventino de Castro. **Os Tratados Internacionais e o processo jurídico constitucional**. Ob cit., p. 313.

²⁰² Segundo **BUSTAMANTE**: “Duas condições são estabelecidas para que a consequência jurídica prevista na norma (força constitucional dos tratados internacionais) posse se verificar: primeiro, o tratado objeto de análise no dispositivo normativo em questão é o tratado de direitos humanos; segundo, o tratado tem que ser ‘internalizado’ por procedimento idêntico estabelecido para aprovação de uma emenda constitucional”. (In: **BUSTAMANTE**. **Tratados Internacionais tributário, emendas constitucionais e leis complementares após a EC 45/2004. Mudou alguma coisa?** Ob cit., p. 275).

²⁰³ Constituição da República do Brasil: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em 01 de julho de 2009

pelo processo legislativo correspondente ao das emendas constitucionais”²⁰⁴ terá força de norma constitucional²⁰⁵.

Os tratados que envolvem direitos humanos, de acordo com a Emenda Constitucional n. 45, de 2004, equivalem a normas constitucionais, desde que aprovados com quórum de emendas constitucionais.

Com a referida emenda, duas condições devem ser observadas: a) o tratado deve versar sobre direitos humanos e; b) o tratado deve passar pelo processo de internalização, pelo mesmo procedimento que as emendas constitucionais²⁰⁶.

A Constituição da República pretendeu por fim à discussão acerca da hierarquia dos tratados internacionais que versassem sobre direitos humanos. Embora, tal entendimento já fosse possível pela interpretação do art. 5º, 2º, da CR, cuja análise fizemos acima.

O STF, por conta da alteração constitucional, logo se adequou ao mandamento constitucional. Segundo o Min. **CELSO DE MELLO** “os tratados e convenções internacionais, não mais consideram a pessoa humana como um sujeito estranho ao domínio de atuação dos Estados no plano externo”²⁰⁷. Ou seja, o a atuação do direito internacional implementou novas perspectivas, pois passou a se preocupar com a dimensão subjetiva da pessoa, enquanto valor fundante dos Estados nacionais. Desta forma, o referido ministro, concordando com o Min. **GILMAR MENDES**, defende o caráter supralegal dos tratados e

²⁰⁴ **BUSTAMANTE**, Thomas da Rosa de. **Tratados Internacionais tributários, emendas constitucionais e leis complementares após a EC 45/2004. Mudou alguma coisa?** Ob. cit., p. 270.

²⁰⁵ “A EC 45/2004, dita ‘reforma do Judiciário, introduziu mudanças significativas no regime jurídico dos denominados tratados internacionais ‘de direitos humanos’. Sem dúvida, a Emenda acalmou os ânimos de exaltados internacionalistas e ‘humanistas’ de modo geral que pugnavam pelo reconhecimento de um ‘status’ especial para os tratados de direitos humanos no ordenamento jurídico brasileiro. já não é mais necessários malabarismos hermenêuticos como a falácia de que seria possível inferir do §2º, do art. 5º da CF/88, a ‘contrário sensu’, uma norma que atribuísse aos tratados de direitos humanos, de que será atribuída eficácia de norma constitucional aos tratados de direitos humanos ‘que forem aprovados pela processo legislativo correspondente ao das emendas constitucionais’, parece resolver definitivamente esse problema”. (In: **BUSTAMANTE. Tratados Internacionais tributários, emendas constitucionais e leis complementares após a EC 45/2004. Mudou alguma coisa?** Ob. cit., p. 270)

²⁰⁶ **BUSTAMANTE. Tratados Internacionais Tributários, Emendas Constitucionais e Leis Complementares após a EC 45/2004. Mudou alguma coisa?** Ob. cit., p. 275.

²⁰⁷ HC n. 87.585, Rel. Min. Marco Aurélio, publicado no DOU em 03.12.2008, p. 24, disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=597891&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20HC%20/%2087585>, acesso em 07.09.09.

convenções internacionais sobre direitos humanos; mas, vai além, propugna a aceitação pelo caráter constitucional destes²⁰⁸.

Adiante o Min. **CELSO DE MELLO**, ao relatar sua mudança de opinião, quando comparado com o acórdão da ADI n. 1.408/DF, em 2001, afirma que os tratados internacionais sobre direitos humanos, estes não de ser considerados como estatutos situados em posição superior, assim como a Constituição, concordando assim com autores como **FLÁVIA PIOVESAN**²⁰⁹, **FRANCISCO REZEK**²¹⁰ e **VALÉRIO DE OLIVEIRA MAZUOLLI**²¹¹, que desde a promulgação da Constituição da República, pela interpretação §2º, art. 5º, da Carta Magna, propugnavam pelo caráter constitucional dos tratados de direito internacional que versassem sobre direitos humanos.

Assim, relata o Min. sua mudança de posição:

Como precedentemente salientei neste voto, e após detida reflexão em torno dos fundamentos e critérios que me orientam em julgamentos anteriores (...), evoluo, (...) no sentido de atribuir, aos tratados internacionais em matéria de direitos humanos, superioridade jurídica em face da generalidade das leis internas brasileiras, reconhecendo, a referidas convenções internacionais, (...), qualificação constitucional.²¹²

Está é, hoje, posição solidificada e predominante no STF, embora sustente veementemente a subordinação dos tratados internacionais, independentemente do que venham tratar, a subordinação à Constituição da República:

A constituição qualifica-se como estatuto fundamental da República. Nessa condição, todas as leis e tratados celebrados pelo Brasil, estão subordinados à autoridade normativa desse instrumento básico. (...). Nenhum valor jurídico terá o tratado internacional, que, incorporado ao sistema de direito positivo interno, transgredir o texto da Carta Magna Política, como sucederia, p. ex., na hipótese de o Estado brasileiro

²⁰⁸ HC n. 87.585, Rel. Min. Marco Aurélio, publicado no DOU em 03.12.2008, p. 31, disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=597891&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20HC%20/%2087585>, acesso em 07.09.09.

²⁰⁹ **PIOVESAN**, Flávia. **Direitos Humanos e do Direito Internacional Constitucional**. 7º ed., São Paulo: Editora Saraiva. 2006, p. 71/74.

²¹⁰ **REZEK**, Francisco. **Direito Internacional Público: Curso Elementar**. 10º ed., 3º tir., São Paulo: Editora Saraiva. 2007, p. 101/03.

²¹¹ **MAZUOLLI**, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. 2º ed., São Paulo: Editora Atlas S/A. 2007, p. 694/5.

²¹² HC n. 87.585, Rel. Min. Marco Aurélio, publicado no DOU em 03.12.2008, p. 58, disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=597891&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20HC%20/%2087585>, acesso em 07.09.09.

subscrever tratados internacionais ofensivos e gravosos ao regime das liberdades públicas consagrado pela própria Lei Fundamental.²¹³

Em sendo assim, o STF mantém, embora com menos vigor, a compreensão de que os tratados internacionais, exceto os que tratem de direitos e garantias individuais e os que versem sobre direitos humanos, possuem mesma hierarquia que as legislação infraconstitucional.

4.5. CONVENÇÃO DE VIENA DE 1969

A Convenção de Viena de 1969, que estava tramitando no Congresso Nacional desde 22 de abril de 1992 foi referendada em 20.07.2009, por meio do Decreto Legislativo n. 496/2009, publicado no Diário Oficial da União em 20.07.2009²¹⁴.

A Convenção de Viena de 1969 é um dos Tratados Internacionais Normativos mais importantes no cenário Mundial. Ela entrou em vigor no plano internacional em 1980, quando recebeu a sua 35ª ratificação. Atualmente 108 Nações já aderiram ao texto Convencional de 1969.

Agora, a Convenção de Viena segue para que o Presidente da República expeça a Carta de Ratificação, qual deve ser emitida com as Reservas nos artigos 25 e 66, diante das Ressalvas feitas pelo Congresso Nacional, pois estes dispositivos se mostram incompatíveis à legislação brasileira²¹⁵.

²¹³ HC n. 87.585, Rel. Min. Marco Aurélio, publicado no DOU em 03.12.2008, p. 59, disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=597891&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20HC%20/%2087585>, acesso em 07.09.09.

²¹⁴ **Decreto legislativo**. Nº 496, DE 2009.

“Aprova o texto da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em Viena, em 23 de maio de 1969, ressalvados os arts. 25 e 66.

O Congresso Nacional decreta: Art. 1º Fica aprovado o texto da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em Viena, em 23 de maio de 1969, ressalvados os arts. 25 e 66.

Parágrafo único. Ficam sujeitos à aprovação do Congresso Nacional quaisquer atos que impliquem revisão da referida Convenção e de seu Anexo, bem como quaisquer atos que, nos termos do inciso I do caput do art. 49 da Constituição Federal, acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional.

Art. 2º Este Decreto Legislativo entra em vigor na data de sua publicação.

Senado Federal, em 17 de julho de 2009”.

Senador **JOSÉ SARNEY**, Presidente do Senado Federal (In: <http://www.in.gov.br/imprensa/visualiza/index.jsp?jornal=1&pagina=6&data=20/07/2009>, acesso em 03.09.2009)

²¹⁵ Conforme **Parecer da Comissão de Relações Exteriores e Defesa Nacional**, disponível em <http://www.senado.gov.br/sf/atividade/Materia/getTexto.asp?t=60622&c=RTF>, acesso em 03.09.2009.

Foi um grande passo para o Direito Internacional no Brasil, pois a Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados representa é norma internacional que visa trazer segurança jurídica aos Tratados Internacionais e mais credibilidade aos países que a ratificaram.

Além do conceito de tratado internacional (art. 2º), a referida convenção traz importante dispositivo que vem a corroborar o entendimento da doutrina em geral (como veremos adiante) qual seja: art. 27, segundo o qual “uma parte não pode invocar as disposição de seu Direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado”.

Desta forma, se considerarmos depois de ratificado o tratado este passa a ter caráter supralegal e a Convenção de Viena dispõe que não poderá um Estado invocar o direito interno para refutar um tratado ratificado, temos que ainda mais, agora, a segurança de que os tratados internacionais possuem, independentemente, da matéria que ventilem caráter supra legal.

4.6. TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

De acordo com o Código Tributário Nacional, art. 98, da Seção II, que trata das Leis, Tratados e Convenções Internacionais e Decretos em matéria tributária, “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”²¹⁶.

Este dispositivo, embora datado de 1976, quando da promulgação da Lei n. 5.172, hoje recepcionada pela nossa Constituição, como lei nacional, traz a real compreensão que devemos ter a respeito dos tratados em geral, isto é, quando devidamente ratificados, e desde que respeite a Constituição, integram nosso ordenamento com superioridade perante a legislação infraconstitucional.

Tal dispositivo coaduna com a doutrina majoritária e com a Convenção de Viena de 1969, recentemente ratificada.

À luz das interpretações do STF os tratados internacionais em matéria tributária, enquadram-se enquanto tratados em geral, ou seja, não estão açambarcados pelo art. 5º, §§ 2º e 3º, da CR, ou seja, direito tributário, embora guarde correlação com direitos e garantias fundamentais, não o são em sua

²¹⁶

Código Tributário Nacional, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm, acesso em 06.09.09.

em:

essência, muito menos são direitos humanos. Desta forma, em que pese alguns julgados compreendam a força supralegal dos tratados internacionais em matéria tributária, não há, ainda, no STF julgado consolidado nesse sentido. Embora, a doutrina em geral entenda que os tratados internacionais, não apenas em matéria tributária possuam caráter supra-legal face o ordenamento jurídico brasileiro, subordinando-se obviamente à Constituição da República.

4.7. TENDÊNCIA DOUTRINÁRIA E JURISPRUDENCIAL

Desta forma, considerando a Emenda Constitucional n. 45, de 2004 e a ratificação da Convenção de Viena o entendimento que se pretende consolidar (à falta de precedente do STF) é o de que os tratados internacionais, independentemente da matéria que ventilem, se aprovados conforme o disposto no §3º, art. 5º, da CR, possuem *status* de norma constitucional. Logo, entram no ordenamento como fossem se emendas constitucionais.

Caso a aprovação se dê por *quorum* inferior, simples, por exemplo, os tratados integram nosso ordenamento não como norma constitucional, porém, também não como norma ordinária, mas com caráter supralegal, ou seja, integram o ordenamento em nível hierárquico superior à legislação ordinária e inferior à Constituição da República. Entretanto, para maior segurança jurídica impende solidificar o entendimento por meio de posicionamento de maioria dos Min. do Supremo Tribunal Federal a respeito de ambos os sentidos não apenas em relação ao primeiro.

Portanto, os tratados de uma forma geral, são firmados pelo Presidente da República, ou seja, ao Poder Executivo, de acordo com **GRUPENMACHER**, “cabe, (...), a negociação, ratificação e promulgação no procedimento de celebração dos tratados”²¹⁷. O Poder Legislativo, por sua vez, compete apreciar o tratado internacional, o fazendo por meio da ratificação ou rejeição do tratado internacional. Em relação à hierarquia, quer-se atribuir ao *quórum* de aprovação do tratado internacional o critério divisor da hierarquia de determinado tributo, com a premissa básica de os tratados internacionais, independentemente do *quorum*

²¹⁷ **GRUPENMACHER**. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e a Ordem Interna*. Ob. cit., p. 74.

de aprovação, integram o ordenamento pátrio acima das leis. Assim, se aprovado com:

- a) *quorum* qualificado de emenda constitucional, ou seja, com 3/5 dos votos de ambas as Casas do Congresso Nacional, em dois turnos, as normas do tratado são normas com *status* constitucional e;
- b) *quorum* simples integram o ordenamento jurídico brasileiro em espécie *sui generis* do ordenamento pátrio, ou seja, não são normas com *status* constitucional, mas também, não poderão ser revogadas por lei ordinária. Dito em outras palavras, não poderá uma lei ordinária contradizer um tratado, cujo controle – único ao qual se submeterá, será o de constitucionalidade. São supralegais independentemente da matéria que ventilem.

Findo este capítulo, em que analisamos o planejamento tributário internacional e os tratados internacionais em matéria tributária, estamos aptos a seguir com a análise.

No capítulo seguinte, pretende-se interligar os assuntos vistos até o presente momento. Legalidade e legitimidade, enquanto critérios que definem e distinguem elisão fiscal de evasão fiscal, vão possibilitar compreendermos a posição de nossa doutrina a respeito da possibilidade de se utilizar esse mecanismo como forma de economizar tributos no cenário internacional e as práticas de planejamento. Já os tratados, os quais analisamos neste capítulo, constituem o pano de fundo, ou seja, a base sob a qual o *treaty shopping* se constitui e toma corpo.

CAPÍTULO IV – *TREATY SHOPPING*

5.1. CONCEITO¹⁴⁹

Como vimos rapidamente no Capítulo terceiro, **TÔRRES**, ao tratar dos aspectos relevantes a serem considerados em relação ao país de destino, no que tange ao planejamento tributário internacional, cita como um dos principais exemplos o *treaty shopping*¹⁵⁰.

Além de ser uma possibilidade de planejamento internacional, o *treaty shopping* possui grande importância, pois relevante em termos econômicos e financeiros¹⁵¹, quer por parte do particular, cuja intenção precípua é economizar tributos, quer pelo Fisco, que, em primeiro lugar, deve ter como meta assegurar as regras e os princípios constitucionais, bem como, secundariamente, inclusive como forma de garantir os direitos constitucionais, arrecadar tributos¹⁵².

De acordo com **TÔRRES**, o campo objeto do presente estudo são os tratados internacionais que evitam a dupla tributação, sendo que o *treaty shopping* – tema central – diz com a natureza subjetiva das convenções, ou seja, relaciona-se com o critério da residência¹⁵³.

¹⁴⁹ A respeito da origem da expressão, **SCHOUERI** afirma que ela nasceu nos Estados Unidos, decorrente da expressão *forum shopping*. Este ocorre quando a parte procura dentre diversas competências jurisdicionais possíveis aquela que lhe pareça, por juízos *apriori*, mais favorável (In: **SCHOUERI**, Luís Eduardo. **Planejamento Fiscal Através de Acordos de Bitributação: Treaty Shopping**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 1995, p. 22). No mesmo sentido: **HUCK**. H. M. **Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. Ob. cit., p. 249; assim como, **ALESSI**, V., **Treaty Shopping – Abuso a Los Convenios Internacionales**. Ob. cit., p. 02.

¹⁵⁰ **TÔRRES**, H. T., **Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário Internacional e operações transnacionais**. Ob. cit., p. 53/4.

¹⁵¹ **PINHEIRO**, Rodrigo Rigo, **Treaty Shopping: aspectos jurídicos, econômicos e sua relevância no cenário internacional**. **BRITO**, Edvaldo Pereira (coord.). **Revista Tributária e de finanças públicas**. Ano 17, n. 84, jan.-fev. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2009, p. 140.

¹⁵² Além da relevância econômico-financeira, **PEREIRA** afirma o fascínio que o *treaty shopping* provoca para o operador do direito, outro motivo pelo qual o estudo deste tema é importante. (In: **PINHEIRO**, R. R., **Treaty Shopping: aspectos jurídicos, econômicos e sua relevância no cenário internacional**. Ob. cit., p. 140).

¹⁵³ Existem outras formas de uso indevido dos tratados internacionais que evitam a dupla tributação. Apenas a título de exemplo, **TÔRRES** cita as referidas *rule shopping*, que corresponde aos casos em que os beneficiários dos tratados procuram pela melhor regra a ser aplicada ao caso concreto. Segundo o autor, os “*sujeitos residentes no âmbito de um tratado específico, procuram ajustar-se às regras mais favoráveis ou constituir ‘vácuos’ de tributação, afastando a incidência de ambos os sistemas tributários*”. (In: **TÔRRES**, H. T., **Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário Internacional e Operações Transnacionais**. Ob. cit., p. 322).

Nesse sentido, **HUCK** afirma que o *treaty shopping* “exprime um dos tipos de elisão fiscal subjetiva, pois ocorre usualmente através da manipulação dos elementos de conexão subjetivos, como o domicílio ou a sede da sociedade”¹⁵⁴.

TAVOLARO define *treaty shopping*, como “(...) o uso de um tratado de direito tributário por alguém, através da interposição de uma pessoa, obtém a proteção de um acordo de bitributação que, de outro modo, não seria devida”¹⁵⁵.

Comenta ainda o autor, que a utilização de um tratado de direito internacional que trate matéria tributária por motivos extrafiscais não é *treaty shopping*. Este somente se caracteriza quando há intenção específica de economia de tributos¹⁵⁶.

PINHEIRO, por sua vez, entende por *treaty shopping* o:

(...) uso de convenções internacionais com fins de evitar a dupla tributação internacional, por parte de sujeitos não-residentes em relação aos países signatários, mediante uma procura dirigida à escolha do melhor tratado para beneficiar uma dada operação de transferência de rendimentos. Neste caso, um sujeito alheio ao quadro dos beneficiários do acordo organiza atividades e meios com a finalidade de gozar das vantagens que o tratado reservaria exclusivamente para os residentes dos países signatários¹⁵⁷.

SHOUERI possui definição bastante semelhante à acima citada. Segundo o autor:

Podemos, (...), dizer que o *Treaty Shopping* ocorre quando, com finalidade de obter benefícios de um acordo de bitributação, um contribuinte que, de início, não estaria incluído entre seus beneficiários, estrutura seus negócios, interpondo, entre si e a fonte do rendimento, uma pessoa ou um estabelecimento permanente, que faz jus àquele benefício¹⁵⁸.

Segundo **ALESSI** ao tratar da forma como se dá o *treaty shopping*:

¹⁵⁴ **HUCK**, H. M., **Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. Ob. cit., 247.

¹⁵⁵ **TAVOLARO**, Agostinho Tofolli. **Utilização Abusiva dos Tratados Internacionais de Dupla Tributação (*Treaty Shopping*)**, palestra proferida no II Congresso Paranaense de Estudos Tributários, Londrina, maio de 2004, disponível em: www.tavolaroadvogados.com/doutrina/cs506.pdf, acesso em 06.09.09.

¹⁵⁶ **TAVOLARO**, Agostinho Tofolli. **Utilização Abusiva dos Tratados Internacionais de Dupla Tributação (*Treaty Shopping*)**, palestra proferida no II Congresso Paranaense de Estudos Tributários, Londrina, maio de 2004, disponível em: www.tavolaroadvogados.com/doutrina/cs506.pdf, acesso em 06.09.09.

¹⁵⁷ **PINHEIRO**, R. R., ***Treaty Shopping: aspectos jurídicos, econômicos e sua relevância no cenário internacional***. Ob. cit., p. 140.

¹⁵⁸ **SHOUERI**, L. E., **Planejamento Fiscal Através de Acordos de Bitributação: *Treaty Shopping***. Ob. cit., p. 21.

Poderíamos dizer que um contribuinte “compra” os benefícios de um tratado que normalmente não lhe corresponderiam. Para este fim, geralmente o contribuinte interpõe uma sociedade no país que tem uma vantagem devido a um convênio firmado¹⁵⁹.

As pessoas beneficiadas pelo *treaty shopping* podem ser tantas pessoas físicas quanto pessoas jurídicas, embora seja mais freqüente associar tais práticas em sociedades, corporações e empresas multinacionais. **TÔRRES**, entretanto, ao conceituar *treaty shopping* refere-se apenas às pessoas jurídicas e aos estabelecimentos permanentes. Vejamos:

(...) o *treaty shopping* corresponde à escolha dirigida do melhor acordo internacional dentre os existentes, que se efetiva quando um sujeito, pretendendo ‘inserir-se no âmbito subjetivo daquele que interpõe, entre si e a fonte do rendimento, uma pessoa jurídica ou um estabelecimento permanente no país ‘escolhido’ (pelo simples fato de ter firmado com o país do destinatário um tratado que lhe é favorável), de modo a beneficiar-se do acordo, mesmo sem estar ‘originariamente’ incluído entre os seus beneficiários¹⁶⁰.

TÔRRES e PINHEIRO¹⁶¹ concordam no que tange, portanto, aos elementos caracterizados do *treaty shopping*, quais sejam:

- Busca planejada da melhor convenção internacional, visando a um resultado fiscalmente mais favorável para a operação;
- A pessoa que planeja (beneficiário efetivo) não deve ser residente dos países signatários da convenção escolhida;
- Interposição da pessoa qualificável como ‘residente’ no país signatário do acordo selecionado, distinto do país da fonte do rendimento;
- Afastamento do regime aplicável pelo país da fonte do rendimento, mediante o uso do privilégio garantido pelo tratado escolhido¹⁶².

Considerando o primeiro item citado, deve-se alertar para o fato de que a escolha planejada da convenção mais favorável deve partir do ordenamento jurídico tributário do país de interposição, por conta de eventuais requalificações possíveis, por conta do ordenamento interno do referido país. Isso

¹⁵⁹ “Poderíamos decir que un contribuyente “compra” los beneficios de un tratado que normalmente no le corresponderían. Para este fin, generalmente el contribuyente interpone una sociedad en el país que tiene una ventaja por la firma de un convenio” (In: **ALESSI, V., *Treaty Shopping – Abuso a Los Convenios Internacionales***. Ob. cit., p. 03).

¹⁶⁰ **TÔRRES, H. T., *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e operações internacionais***. Ob. cit., p. 329.

¹⁶¹ **PINHEIRO, R. R., *Treaty Shopping: aspectos jurídicos, econômicos e sua relevância no cenário internacional***. Ob. cit., p. 141.

¹⁶² **TÔRRES, H. T., *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e operações internacionais***. Ob. cit., p. 329/30.

de forma tal, que o referido autor afirma que a busca da melhor convenção, na realidade é a “busca do país de regime tributário mais favorável à conclusão dos objetivos da operação pretendida”¹⁶³¹⁶⁴.

O segundo item, diz com a necessidade do beneficiário ativo não ser residente dos países signatários do tratado internacional, ou seja, segundo **TÔRRES**, não há o respeito ao âmbito subjetivo da aplicação dos tratados internacionais¹⁶⁵, qual seja, “pessoas que podem reclamar os benefícios dispostos nos textos da convenção”, que nada mais são do que os residentes do países signatários. Desse modo:

(...) para o *treaty shopping*, um terceiro não-residente, alheio aos signatários, deve providenciar a constituição de uma pessoa jurídica no país signatário do acordo distinto do país da fonte (adquirindo com isso o requisito que lhe faltava) para receber, acumular ao fazer chegar àquele determinados tipos de rendimentos garantidos por benefícios atribuídos pelo acordo¹⁶⁶.

Pelo terceiro item (interposição de uma pessoa jurídica residente), entende-se a criação de uma empresa (a empresa interposta) para entrar na relação jurídica e, assim, assumir direitos e obrigações perante o país beneficiário do tratado¹⁶⁷.

Segundo **TÔRRES**:

O estabelecimento interposto é criado para servir como uma residência para o sujeito “não-residente” dos estados contratantes, de modo a

¹⁶³ **TÔRRES. H. T., Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e operações internacionais.** Ob. cit., p. 330.

¹⁶⁴ Segundo **TÔRRES**, é possível vislumbrar o *treaty shopping* na hipótese de “convenção internacional mais favorável firmado pelo Estado de residência do operador econômico, na medida em que, por algum motivo, não faça jus aos benefícios do acordo de bitributação com o país da fonte” (In: **TÔRRES. H. T., Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário Internacional e Operações Transnacionais.** Ob. cit., p. 330).

¹⁶⁵ Constituem os quatro âmbitos de aplicação dos tratados internacionais: a) subjetivo (explicado no corpo do texto); b) territorial; c) temporal (leva em consideração a vigência do acordo) e; d) objetivo (diz com o tipo de rendimento e com o tributo incidente que sofrem limitação na incidência) (In: **TÔRRES. H. T., Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário Internacional e Operações Transnacionais.** Ob. cit., p. 331).

¹⁶⁶ **TÔRRES. H. T., Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário Internacional e Operações Transnacionais.** Ob. cit., p. 332.

¹⁶⁷ Adverte **TÔRRES** para o fato de nem toda hipótese de interposição configurar a evasão fiscal internacional (ou segundo precisão terminológica do referido autor: “*elusão fiscal internacional*”). É possível a interposição de empresas com fins lícitos e juridicamente aceitáveis, não apenas para obter vantagem econômica decorrente de tratado internacional (In: **TÔRRES, H. T., Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário Internacional e Operações Transnacionais.** Ob. cit., p. 333).

permitir a percepção da renda por ele “canalizada” com os mesmos benefícios dos signatários residentes da convenção¹⁶⁸.

Finalmente, em relação ao afastamento aplicável pelo país da fonte do rendimento mediante a utilização de tratado, quarto elemento, compreende **TÔRRES**, tratar-se da situação em que a empresa interposta:

(...) passa a realizar os atos inerentes à sua atuação no âmbito do outro país signatário, país da fonte ou do destino das suas atividades, submetendo-se ao ordenamento deste e apresentando-se como legítimo beneficiário dos direitos garantidos nas cláusulas da “convenção internacional escolhida”¹⁶⁹.

A crítica que o referido autor propõe contra o *treaty shopping* relaciona-se com a finalidade do tratado internacional. Vimos no Capítulo terceiro, que os tratados internacionais têm, dentre outras finalidades (como por exemplo, cooperação técnica, fixação do relacionamento diplomático, eliminação de procedimentos burocráticos, etc.), precipuamente, estabelecimento de regras e acordos em relação ao comércio, ou seja, a implementação das relações comerciais entre países, eliminando determinadas barreiras de ordem econômica e financeira.

Segundo **TÔRRES**:

(...) o que pretende o planejador na utilização da “melhor convenção internacional” é o afastamento do regime aplicável pelo país da fonte do rendimento, mediante o uso do privilégio garantido pelo tratado escolhido. Por essa razão, os esforços despendidos pelos países signatários no sentido de evitar a prática do *treaty shopping* têm rumo certo: garantir a manutenção do regime tributário aplicável, como forma de preservação do princípio da isonomia entre contribuintes não-residentes, além da garantia à percepção dos créditos tributários.¹⁷⁰

Prossegue **TÔRRES**:

O “uso indevido” de um acordo internacional, por interferência nos elementos de ‘qualificação subjetiva’ dos destinatários das suas regras favorecidas, de modo a permitir que um sujeito não-residente possa se acomodar à qualificação de residência de um dos países signatários, mediante canalização de recursos através de ‘empresas condutoras’, passando a gozar das vantagens consentidas pela convenção, que, em condições normais, não seria aplicável (*treaty shopping*), implica em

¹⁶⁸ **TÔRRES, H. T., Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário Internacional e Operações Transnacionais. Ob. cit., p. 333.**

¹⁶⁹ **TÔRRES, H. T., Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário Internacional e Operações Transnacionais. Ob. cit., p. 334.**

¹⁷⁰ **TÔRRES, H. T., Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário Internacional e Operações Transnacionais. Ob. cit., p. 336.**

consequências nos ordenamentos envolvidos exclusivamente voltadas para a admissibilidade, ou não, da presença do não-residente como um sujeito beneficiário da convenção internacional, variando a eficácia de tais regras de controle de acordo com o país envolvido; o de instalação da residência e o da fonte de produção do rendimento.¹⁷¹

Os tratados internacionais que evitam a dupla tributação não estão, portanto, a serviço da evasão fiscal, depreende-se dos pensamentos do autor acima citados. O *treaty shopping* corresponde à atitude de determinada pessoa de intentar, por meio de utilização de tratado internacional firmado entre dois países – cuja residência lhe é estranha – lograr benefícios do acordo firmado.

5.2. FORMAS DE *TREATY SHOPPING*

TAVOLARO, valendo-se das regras da OCDE contra o uso impróprio dos tratados, expõe duas possibilidades de *treaty shopping*, quais sejam: a) empresas canais (*conduit companies*) e; b) sociedades trampolim (*stepping stones*)¹⁷².

Pela primeira, é a hipótese de uma determinada empresa “E”, domiciliada num país “X”, realizar operação de mútuo com a empresa “E”, domiciliada no país “Y”, que não possui tratados para evitar a dupla tributação com o primeiro país. Assim, os juros decorrentes do empréstimo, pagos, pela empresa “E” à “E” estariam sujeitos ao imposto de renda. Desta forma, a empresa que efetuou o empréstimo, domiciliada em “X”, percebe que este celebrou tratado internacional para evitar a dupla tributação com a empresa “W”, eximindo ambos, na hipótese de mútuo, do pagamento de imposto sobre renda. O mesmo é verificado com a empresa “Y” em relação à “W”. Diante dessas circunstâncias, a empresa “E”, em vez de operar o empréstimo diretamente à empresa “E”, cria subsidiária (“e”) em “W”, que realiza o empréstimo com a empresa “Y”, repassando os valores à empresa “X”. Neste exemplo, a empresa “e” nada mais é do que um canal criado entre as empresas “E” e “E”, que, com

¹⁷¹ **TÔRRES**, T. H., **Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário Internacional e Operações Transnacionais**. Ob. cit., p. 323/4.

¹⁷² **TAVOLARO**, A. T., **Utilização Abusiva dos Tratados Internacionais e o *Treaty Shopping***. Ob cit., p. 8/9.

domicílios diversos, e sem tratado em comum (entre os países “X” e “Y”), não poderiam eximir-se do ônus tributário¹⁷³.

Outra possibilidade vislumbrada pelo referido autor, diz com a criação de sociedades trampoline. O engenho hipotético parte do pressuposto, que vimos acima: uma operação entre duas empresas, “E” e “E’”, cujos países onde estão domiciliados (“X” e “Y”, respectivamente) não possuem tratado internacional para evitar a dupla tributação. Além disso, a subsidiária de “e”, domiciliada num país “W” (que possui acordo para evitar a tributação dos rendimentos decorrentes de empréstimos tanto com “E”, quanto com “E’”, faz empréstimo a “E’”. Assim, “e” não tem o que recolher em relação à operação realizada com “E’”, dinheiro este que poderá ser utilizado por “E”, sem o ônus relativo ao imposto sobre a renda¹⁷⁴. Diz-se sociedade trampoline, porque a empresa “e” funciona como receptor, que apenas repassa os valores para a “E’”.

5.3. LICITUDE VERSUS LEGITIMIDADE DO *TREATY SHOPPING*

Segundo **HUCK**: “não há consenso doutrinário ou jurisprudencial para uma avaliação do *treaty shopping* como sendo prática lícita e permitida ou procedimento abusivo e juridicamente inaceitável¹⁷⁵”. Embora, a tendência de vários países seja no sentido de coibir tais práticas ou, ao menos, suavizar o impacto das práticas elisivas internacionais por meios diversos, como por exemplo, normas internas específicas, uso do direito internacional público ou a inserção de regras no próprio texto do tratado (objeto de *treaty shopping*)¹⁷⁶.

Não é diferente a compreensão de **ALESSI**, segundo a qual, vê no *treaty shopping* utilização abusiva dos tratados internacionais, ou seja, “o uso de los tratados por las personas que el tratado no ha designado como beneficiarios”¹⁷⁷. Adiante, a autora define *treaty shopping* como abuso indireto aos tratados internacionais, em que a referida prática:

¹⁷³ Esquema hipotético com base em **TAVOLARO**. Segundo o referido autor, tal engenho é possível também quando se fala em transmissão de *royalties* e dividendos (In: **TAVOLARO**. A. T., **Utilização Abusiva dos Tratados Internacionais e o Treaty Shopping**. Ob. cit., p. 8/9

¹⁷⁴¹⁷⁴ Hipótese baseada em **TOVALORO**. A. T., **Utilização Abusiva dos Tratados Internacionais e Treaty Shopping**. Ob. cit., p. 10.

¹⁷⁵ **HUCK**, H. M. **Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. Ob. cit., p. 250.

¹⁷⁶ **HUCK**, H. M. **Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. Ob. cit., p. 250.

¹⁷⁷ **ALESSI**, V. **Treaty Shopping – Abuso a Los Convenios Internacionales**. Ob. cit., p. 01.

(...), consiste em el uso del tratado por parte de un sujeto que no entraria en el ámbito del aplicación del aquel, mediante la configuración de la transación comercial internacional, que incluya internacionalmente lá participación de uma persona residente en un Estado contratante, para disfrutar del tratamiento preferencial previsto en el tratado a favor de persona residentes em dicho Estado. En esto situación no se viola la letra da de ninguna disposición normativa, aunque si el espíritu del tratado.¹⁷⁸

Para a análise da licitude do *treaty shopping*, devemos levar em consideração vários aspectos. O primeiro deles diz respeito aos ordenamentos dos países signatários do tratado internacional para evitar a dupla tributação, ou seja, interessa o estudo o ordenamento do país da residência¹⁷⁹, onde a empresa interposta se colocará e o ordenamento do país da fonte do rendimento¹⁸⁰.

Isso possibilita a conclusão a que **TÔRRES** chegou:

A “escolha da melhor convenção internacional”, acompanhada da inexorável interposição de residência fiscal para usufruir dos benefícios desta, será sempre um ato lícito nos limites do quanto prevejam os ordenamentos dos países signatários e a própria convenção aplicável.¹⁸¹

Além da análise dos ordenamentos de ambos os países envolvidos, devemos considerar as cláusulas inseridas no tratado internacional, bem como, as regras de direito internacional usualmente aplicáveis no âmbito do direito internacional.

5.4. COMBATE AO USO INDEVIDO DE TRATADOS INTERNACIONAIS

As medidas contra o uso indevido dos tratados internacionais em matéria tributária, e, especificamente, no caso de *treaty shopping*, podem surgir

¹⁷⁸ **ALESSI, V. *Treaty Shopping – Abuso a Los Convenios Internacionales*. Ob. cit., p. 02.**

¹⁷⁹ Nesse sentido: *a escolha do melhor acordo não pode ser dissociada de uma apurada análise do direito interno do país no qual se pretenda fazer a instalação da empresa-base, porquanto possa ser este país considere a instalação como uma simulação, o que não é difícil, pela presença física da empresa no território desse Estado* (In: **TÔRRES. Direito Internacional Tributário: Planejamento Tributário Internacional e Operações Transnacionais**. Ob. cit., p. 346).

¹⁸⁰ Mesma compreensão possui **PINHEIRO**, segundo o qual, “*treaty shopping*”, em conjunto com a aludida interposição de residência fiscal para usufruir de benefícios previstos em convenção internacional, será sempre um ato praticado com liceidade quando observados os estritos limites das prescrições previstas nos ordenamentos dos países signatários (bem como nas convenções internacionais insertas nesses sistemas). (In: **PINHEIRO. R. R., *Treaty Shopping: aspectos jurídicos, econômicos e sua relevância no cenário nacional*. Ob. cit., p. 144).**

¹⁸¹ **TÔRRES, H. T., *Direito Internacional Tributário: Planejamento Tributário Internacional e Operações Transnacionais*. Ob. cit., p. 346.**

de medidas unilaterais, decorrente do ordenamento interno de cada Estado beneficiário ativo do tratado internacional.

É possível também, de acordo com **SCHOUERI**, evitar o uso indevido de tratados internacionais por intermédio dos princípios do direito internacional público. A estes o referido autor utiliza a expressão “medidas globais”.

Por fim, há possibilidade de se evitar o *treaty shopping* por meio dos próprios acordos e convenções internacionais, por conta de cláusulas insertas em seu texto.

A seguir, veremos cada uma das referidas medidas.

5.4.1. Medidas Internas (ou Unilaterais)

Pressuposto desta medida é a compreensão de como um tratado internacional integra o ordenamento pátrio. Se adotarmos a corrente daqueles que defendem que os tratados internacionais sofrem processo de transformação em lei interna, para que tenham eficácia, não podem ser desconsideradas as tais normas, dado que após “transformadas”, são leis integrantes do ordenamento jurídico, como todas as demais.

De outro lado, se considerada a teoria da adoção, pela qual, os tratados internacionais “não perderam a natureza de normas de direito internacional público e, enquanto tal, não sujeitos a categorias de interpretação do direito interno”¹⁸², não há como aplicar normas de direito interno para coibir o uso indevido dos tratados internacionais, tal como o *treaty shopping*.

5.4.1.1. *Abuso de Direito e ‘Treaty Shopping’*

Segundo **SCHOUERI**:

(...) procura-se, através de recursos de interpretação e aplicação do direito, limitar o alcance dos acordos internacionais, de modo que os

¹⁸² **SCHOUERI**, L. E., **Planejamento Fiscal através de acordos de bitributação (*treaty shopping*)**. Ob. cit., p. 176.

benefícios por eles proporcionados não possam ser utilizados por pessoas que, de modo imediato, não seriam favorecidas pelo acordo de bitributação mas pretendem sua fruição, através da interposição de terceiros.¹⁸³

Aqueles que defendem a teoria do abuso de direito como forma de evitar o *treaty shopping* afirmam a possibilidade de submeter normas de Direito Internacional, bem como o respectivo acordo, a categorias jurídicas de direito interno. Somente tendo isso como pressuposto é possível pensar em abuso de direito, que possa existir no ordenamento interno de determinado país, para limitar os benefícios decorrentes de acordos de bitributação a terceiro interposto não-residente.

Tal conformação pressupõe, como salienta **SCHOUERI**, a análise da incorporação dos tratados internacionais no direito interno. No capítulo terceiro, vimos que a doutrina, de uma forma geral, defende que os tratados internacionais prevalecem sobre a ordem interna, por diversos motivos, seja pela interpretação dos princípios constitucionais que regem as relações internacionais da República Federativa do Brasil (art. 4º, CR); seja pela interpretação dos parágrafos 2º e 3º do art. 5º, da CR; seja, e especificamente em matéria tributária, pelo art. 98, do CTN e; seja, finalmente, pelo recente referendo da Convenção de Viena de 1969 pelo Congresso Nacional.

GRUPENMACHER, baseada nas doutrinas que expusemos, defende a transformação do direito internacional em direito interno, submetendo-se às regras jurídicas internas, bem como às nossas regras de interpretação.

SCHOUERI, ao contrário, refuta a “teoria da transformação”, bem como a “teoria da adoção”, adotando, em seus escritos, a “teoria da ordem de execução”. Segundo o referido autor, a diferença que reside entre uma e outra é que na ordem de execução, não há a “transformação” do direito internacional em direito interno, por meio do ato de ratificação do Presidente da República, mas apenas a liberação de aplicação, dentro da jurisdição do Estado, das normas de direito internacional¹⁸⁴.

Assim, pela conclusão a que chega **SCHOUERI**, impossível seria pensar em abuso de direito, como forma de evitar o *treaty shopping*, devido ao fato de que as regras de direito internacional, embora se subsumam à

¹⁸³ **SCHOUERI**, L. E., **Planejamento Fiscal através de acordos de bitributação (treaty shopping)**. Ob. cit., p. 30.

¹⁸⁴ **SCHOUERI**, L. E., **Planejamento Fiscal através dos acordos de bitributação**. Ob. cit., p. 35.

Constituição, não estão submissas às regras de interpretação internas, mas às regras internacionais¹⁸⁵.

Contudo, como ressaltado pelo próprio autor acima referido, o efeito prático é o mesmo. Vejamos:

(...) seja para os defensores da teoria da “adoção”, seja para os que acreditam ocorrer uma “transformação” em direito interno, prevalecem, na interpretação dos tratados internacionais (nos quais se incluem os acordos de bitributação), as regras do Direito Internacional Público.¹⁸⁶

Continua o autor: “em consequência, as normas de direito interno, referentes à interpretação de regras tributárias têm no máximo, um caráter subsidiário em relação às regras de Direito Internacional”¹⁸⁷.

Desta forma, a conclusão a que se chega é que primeiro deve o intérprete buscar solução em relação à licitude do *treaty shopping* nas regras de direito internacional público, sendo as regras de direito interno meramente subsidiárias.

PINHEIRO, na defesa do abuso de direito, expõe os critérios que o fundamentariam na aplicação contra o *treaty shopping*. Dispõe nosso Código Civil, expressamente, no art. 187, que fundamenta a teoria do ato ilícito:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.¹⁸⁸

Embora desde 1990, quando da publicação do Código do Consumidor já se falasse de abuso de direito na legislação pátria. Consta do art. 28¹⁸⁹, *caput*, CDC:

Art. 28. O juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação

¹⁸⁵ **SHOUEIRI, L. E., Planejamento Fiscal através dos acordos de bitributação.** Ob. cit., p. 37.

¹⁸⁶ **SHOUEIRI, L. E., Planejamento Fiscal através dos acordos de bitributação.** Ob. cit., p. 39.

¹⁸⁷ **SHOUEIRI, L. E., Planejamento Fiscal através dos acordos de bitributação.** Ob. cit., p. 39.

¹⁸⁸ **Código Civil Brasileiro.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/2002/L10406.htm>, acesso em 09.09.2009.

¹⁸⁹ Semelhante regra encontramos no art. 18, da Lei n. 8.884/94: *A personalidade jurídica do responsável por infração da ordem econômica poderá ser desconsiderada quando houver da parte deste abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração.* (In: Lei Antitruste, disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/L8884.htm>, acesso em 09.09.2009).

dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração.¹⁹⁰

Assim, conforme **PISTONE**, citado por **TAVOLARO**, quando uma empresa pretende lograr benefício de um tratado internacional, sem ser residente de outro país, incorre em abuso de direito¹⁹¹, ato que, embora formalmente não afronte legislação interna (ou decorrente da convenção internacional) é ilegítimo.

Em que pese seja essa a fundamentação para a utilização do abuso de direito na matéria que ora estudamos, impende ainda, destacar a crítica de **XAVIER** em relação à aplicação do abuso de direito em direito tributário, de uma maneira geral. Segundo o entendimento do autor, as partes, quando da prática de elisão fiscal, não pretendem afetar a posição do Estado do credor do imposto, mas apenas se valer do ordenamento tributário do país com fito de economizar tributos, não havendo dano em si ao Estado¹⁹².

5.4.1.2. Simulação e 'Treaty Shopping'

Como vimos na conceituação, para a caracterização do *treaty shopping*, o ordenamento interno do país da residência, bem como os termos do tratado, são importantes, pois, ambos, podem determinar cláusulas que venham a definir a simulação, segundo **TÔRRES**^{193 194}.

Para **TÔRRES**:

¹⁹⁰ **Código de Defesa do Consumidor.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8078.htm, acesso em 09.09.2009.

¹⁹¹ **TAVOLARO, A. T., Utilização Abusiva dos Tratados Internacionais de Dupla Tributação (Treaty Shopping).** Ob. cit., p. 6.

¹⁹² **XAVIER, A., Direito Tributário Internacional do Brasil.** Ob. cit., p. 74.

¹⁹³ Acrescenta o autor, a caracterização da "simulação" somente poderá ser verificada pelo país da residência (ou pelo tratado), não podendo o país da fonte determiná-la. Somente seria possível tal situação (caracterização da simulação pelo país da residência) caso haja previsão no acordo internacional, ou caso, haja previsão de procedimento amigável de cooperação administrativa internacional. (In: **TÔRRES, H. T., Direito Internacional Tributário: Planejamento Tributário Internacional e Operações Transnacionais.** Ob. cit., p. 347). O pior é que o país da fonte, segundo o referido autor, em contestação pragmática, é quem mais sofre com as consequências do *treaty shopping*. (In: **TÔRRES, H. T., Direito Internacional Tributário: Planejamento Tributário Internacional e Operações Transnacionais.** Ob. cit., p. 349).

¹⁹⁴ Frise-se esta posição contrariar entendimento de **SHOUERI**, segundo o qual, como vimos acima, não há como aplicar a legislação infraconstitucional interna e seus critérios interpretativos às normas e regras internacionais.

O país da residência da pessoa interposta, percebendo que esta recebe rendas beneficiadas pelo tratado, mas as transfere, no todo ou em sua grande parte, ou mesmo as acumule, porque não resulta admissível que a sociedade acumule ganhos sem distribuí-los, e que aquela é controlada por um não-residente que carece de legitimidade para beneficiar-se dos privilégios acordados na convenção; desde que possua normas de direito interno aptas para tanto, poderá desqualificar a sociedade, aplicar regras de responsabilidade ou caracterizar a simulação no caso concreto, com as consequências jurídicas cabíveis. E somente este Estado poderá agir desse modo, em face da presença dos critérios de conexão.¹⁹⁵

Desse modo, caso o país da residência possua em sua legislação interna uma cláusula antielisiva, ou alguma norma específica em relação ao uso indevido de tratados internacionais, poderá haver a desconsideração pessoa jurídica, enquanto beneficiário efetivo do tratado, dando prevalência ao conteúdo material diante do formal¹⁹⁶. Assim, o *treaty shopping*, nesse país, seria ilícito.

Segundo **TÔRRES**, ainda que esta seja a única possibilidade de caracterização da ilicitude do *treaty shopping*, nos demais casos, em que falta norma que impute ilicitude, estaríamos diante de casos de abuso, ou de utilização abusiva do tratado internacional perante o Estado signatário do tratado¹⁹⁷.

Não obstante a crítica de **SCHOUERI**, em relação à possibilidade de aplicação de institutos de direito interno ao direito internacional, o *treaty shopping* não caracteriza simulação, dado que não há vício de vontade.

É certo que as partes são movidas por razões de índole fiscal, inexistindo outro fundamento para a estrutura jurídica escolhida. Entretanto, as partes assumem as consequências (econômicas e jurídicas) de sua escolha, descaracterizando-se a hipótese de simulação. Daí, pois, ser inaplicável a legislação referente à simulação, ao caso.¹⁹⁸

Por outro lado, **ALESSI**, partidária da tese do *treaty shopping* enquanto simulação, afirma:

El *treaty shopping* es un ejemplo de simulación en fraude de ley. La sociedad aparente se constituye en uno de los territorios para reclamo del amparo del convenio de doble imposición, aludiendo las restricciones o limitaciones de los beneficios contenidos y concedidos a determinados sujetos. La simulada puede ser entonces vehículo de fraude de ley,

¹⁹⁵ **TÔRRES**, H. T., *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário Internacional e Operações Transnacionais*. Ob. cit., p. 347.

¹⁹⁶ **TÔRRES**, H. T., *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário Internacional e Operações Transnacionais*. Ob. cit., p. 348.

¹⁹⁷ **TÔRRES**, H. T., *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário Internacional e Operações Transnacionais*. Ob. cit., p. 348.

¹⁹⁸ **SCHOUERI**, L. E., *Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação*. Ob. cit., p. 86.

utilizando el objetivo de amparo o cobertura en un conjunto normativo que no se corresponde a su situación jurídica efectiva.¹⁹⁹

O *treaty shopping* é indesejado, segundo a autora acima citada, em comento às Convenções Modelos da OCDE, por três motivos. Primeiro, por violar a reciprocidade, dado que um tratado internacional visa aos beneficiários efetivos e não a terceiro. É indesejado, também, porque a utilização do *treaty shopping* pode tornar empresa terceira inteiramente sem incidência tributária, que somente seria possível aos nacionais e em hipóteses especiais. Por fim, o tratado possui finalidades, que dentre as mencionadas encontramos como exemplo, a intensificação das trocas comerciais entre ambos os signatários, com benefícios econômicos e financeiros que não são estendidas a terceiros²⁰⁰.

Portanto, o que percebemos é que a doutrina diverge quanto à internalização dos tratados internacionais no direito interno, assim como quanto à classificação do *treaty shopping* como simulação ou abuso de direito. Se mesmo, como comenta **SCHOUERI**, considerarmos a possibilidade de “transformação” do tratado internacional em regra de direito interna, não há no direito brasileiro, regra que impeça a prática do *treaty shopping*²⁰¹.

5.4.1.3. Normas Específicas de Combate ao Uso Indevido dos Tratados Internacionais: Norma Anti-Elisão

Fora as possibilidades específicas que analisamos acima (abuso de direito e simulação) há ainda, em algumas legislações, normas particulares que visam a restringir a possibilidade de uso indevido dos tratados e convenções internacionais e, em específico, o *treaty shopping*.

Porém, como salienta **SCHOUERI**, o art. 26 da Convenção de Viena consagrou o princípio do *pacta sunt servanda* e pelo art. 27, da mesma convenção, não é possível aos países que a ratificaram, opor normas de direito interno para se escusar de aplicar o direito internacional convencionado.

Tratando dessa questão inserta na realidade jurídica brasileira, antes mesmo do referendo já concluía **SCHOUERI**:

¹⁹⁹ ALESSI, V. *Treaty Shopping – Abuso a Los Convenios Internacionales*. Ob. cit., p. 03

²⁰⁰ ALESSI, V. *Treaty Shopping – Abuso a Los Convenios Internacionales*. Ob. cit., p. 03.

²⁰¹ SCHOUERI, L. E., *Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação*. Ob. cit., p. 87.

(...) nos países que ratificaram a Convenção de Viena, há de se concluir, de imediato, não ter qualquer valia, perante os tratados internacionais, as normas internas que lhes sejam opostas. Isto vale, também, para o Brasil, já se podendo afirmar, com base nesta Convenção, que nenhum efeito teria uma lei que impusesse limites aos benefícios decorrentes de acordos de bitributação.²⁰²

Outra questão importante a se mencionar, é a possibilidade que alguns autores levantam da aplicação de norma interna geral anti-elisão, como meio regulador do *treaty shopping*.

Novamente a questão esbarra nos argumento opostos por **SCHOUERI** em relação à impossibilidade de aplicação das normas de direito interno para solver questões internacionais, por conta da Convenção de Viena, isso se desconsiderarmos a questão da internalização do direito internacional, que pressupõe a superioridade hierárquica dos tratados e convenções internacionais.

No Brasil, a norma geral anti-elisão foi introduzida em nosso ordenamento em 2001 e, gera diversas discussões dada sua constitucionalidade duvidosa. Não traremos a discussão em si, pois foge ao objetivo do presente estudo, apenas, traremos as conclusões a respeito do assunto dos doutrinadores voz-corrente no cenário jurídico brasileiro. A Lei Complementar n. 104, de 10.01.2001, introduziu no art. 116, do **CTN**, o seguinte § único:

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária²⁰³.

Primeiramente, há previsão, na parte final da norma, de lei ordinária que virá a regulamentar o procedimento, como condição necessária para a sua eficácia. Além disso, segundo **PINHEIRO**, a norma “trará apenas normas do aspecto procedimental ao Administrador Tributário, não trazendo critérios para se reconhecer em quais situações o negócio jurídico, praticado com vistas à redução da carga tributária, é permitido ou é passível de desconsideração”²⁰⁴.

²⁰² **SCHOUERI**, L. E., **Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação**. Ob. cit., p. 87.

²⁰³ Código Tributário Nacional, disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm>, acesso em 21.09.2009.

²⁰⁴ **PINHEIRO**, Rodrigo Rigo. **Treaty Shopping: aspectos jurídicos, econômicos e sua relevância no cenário internacional**. Ob. cit., p. 145.

No mesmo sentido **CARAZZA** em crítica ao referido dispositivo, porém, não afirmando sua inconstitucionalidade afirma:

É exatamente isso que a cultura fiscalista imperante em nosso País resiste em aceitar. Se é certo que o contribuinte deve satisfazer suas obrigações tributárias, é igualmente certo que tem o direito de organizar seus negócios de modo a pagar o menos possível ou, até, a nada pagar, desde que – tornamos a insistir – o faça sem atropelar a ordem jurídica²⁰⁵.

Segundo o referido autor, o problema de tal norma está na possibilidade de tal prerrogativa estar conferida ao administrador. Na realidade deveria ficar a cargo do Poder Judiciário. Nessa esteira, **BOGO** compreende ser possível falar em uma norma geral antielisão, que vise à repressão à “elisão praticada com abuso de direito, ou com infração indireta à norma tributária²⁰⁶”, no direito brasileiro, tal como o § único do art. 116, do **CTN**. A respeito da constitucionalidade de tal norma afirma **BOGO** depender: “(...) da eleição do órgão responsável pela desconsideração dos atos ou negócios praticados pelo contribuinte, que não pode ser vinculado ao composto exclusivamente por membros da administração tributária²⁰⁷”. Ainda, seguindo as ideias do referido autor:

Melhor, (...), que tal cláusula [norma geral antielisão] conferisse ao Poder Judiciário tal tarefa, mediante provocação da administração, estabelecendo-se o contraditório e submetido o julgamento a um órgão imparcial e guardião dos princípios e valores constitucionais²⁰⁸.

Como vimos no capítulo primeiro o Brasil é um Estado Democrático de Direito, que repele “(...) uma norma antielisão no perfil meramente atributivo de competência ao Fisco para desqualificar operações dos contribuintes para o fim de assegurar de forma absoluta a capacidade contributiva²⁰⁹”. Existem critérios formais a serem respeitados em relação à atribuição de competência, ainda mais quando se fala em direito tributário, informado pelo princípio da tipicidade fechada.

²⁰⁵ **CARAZZA**, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Ob. cit., p. 473.

²⁰⁶ **BOGO**, L. A. **Elisão Tributária: Licidade e Abuso de Direito**. Ob. cit., p. 253.

²⁰⁷ **BOGO**, L. A. **Elisão Tributária: Licidade e Abuso de Direito**. Ob. cit., p. 253.

²⁰⁸ **BOGO**, L. A. **Elisão Tributária: Licidade e Abuso de Direito**. Ob. cit., p. 253.

²⁰⁹ **GRECO**, citado por **PINHEIRO** (In: **PINHEIRO**, R. R., **Treaty Shopping: aspectos jurídicos, econômicos e sua relevância no cenário internacional**. Ob. cit., p. 146).

Por fim, outra questão a ser considerada diz respeito à necessidade de qualificação de ilícito, para que seja possível a referida desconsideração dos atos e negócios jurídicos a que alude o § único. Assim, mantém firme **PINHEIRO** o argumento de legalidade e legitimidade do *treaty shopping*, dado que o autor considera tal prática como planejamento tributário internacional lícito²¹⁰.

5.4.2. Medidas Insertas no Próprio Texto do Tratado Internacional (ou Bilaterais)

Uma das formas de combate ao uso indevido de tratados internacionais em matéria tributária, segundo **TAVOLARO**, é a aposição de cláusulas²¹¹ nos referidos tratados que obstem a possibilidade do *treaty shopping*²¹². A esta tentativa de limitar os benefícios do *treaty shopping* **SCHOUERI** denominou de “tratamento bilateral”²¹³.

TAVOLARO as sintetizou:

- a) cláusula de abstinência – pela qual um país abstém de concluir TDT [leia-se: Tratados de Direito Tributário] ou denuncia os existentes com países de tratamento fiscal favorecido (paraísos fiscais);
- b) cláusula de transparência (look through approach) – pela qual os benefícios do TDT somente se aplicam a uma sociedade sempre que seu capital pertença a residentes do país em que está domiciliada;
- c) cláusula de exclusão – incluída nos TDT a fim de deixar fora dos seus benefícios as empresas de um dos Estados contratantes que gozem de regime fiscal privilegiado ou se situem em área geográfica incentivada;
- d) Cláusula de sujeição efetiva – consiste em conceder os benefícios do TDT somente a empresas que esteja realmente submetida à tributação no outro Estado contratante;
- e) Cláusula de prevenção do uso de sociedades interpostas – busca-se a tributação efetiva das sociedades interpostas (*conduit companies*, *stepping stones*, sociedades canais, etc.);
- f) Cláusula da boa-fé – que visa ressaltar as empresas nascidas de um planejamento tributário legal, através dos testes de motivação (*motive test*), segundo o qual se verifica se existe um motivo razoável para a existência da empresa interposta (*substancial interest*) e de atividade (*activity test*) segundo o qual se constata o efetivo exercício de uma

²¹⁰ Conclui o autor: “ (...) o *treaty shopping* é legítimo ato de economia tributária e se esgota em sua possibilidade. O planejamento tributário internacional é, pois, ato lícito e não deve ser desconsiderado. Após os efeitos e consequências jurídicas da estrutura criada passam a ser um peculiar problema de aplicação das regras contidas nas convenções internacionais e nas suas relações com as normas domésticas” (In: **PINHEIRO**, R. R., *Treaty Shopping: aspectos jurídicos, econômicos e sua relevância no cenário internacional*. Ob. cit., p. 149).

²¹¹ Referímo-nos, abaixo uma série de cláusulas, que coincidem com as apresentadas por **ALESSI**, V. *Treaty Shopping – Abuso a Los Convenios Internacionales*. Ob. cit., p. 06.

²¹² **TAVOLARO**, A. T., *Utilização Abusiva dos Tratados Internacionais e o Treaty Shopping*. Ob. cit., p. 10.

²¹³ **SCHOUERI**, L. E., *Planejamento Fiscal Através de Acordos de Bitributação*. Ob. cit., p. 140.

verdadeira atividade comercial ou industrial no país de fonte dos rendimentos pela sociedade interposta.²¹⁴

Além dessas citadas por **TAVOLARO**, **SCHOUERI** traz algumas outras cláusulas possíveis.

Há cláusula que considera a qualidade dos sócios, que na realidade coincide com o com as *conduit companies*, citadas por **TAVOLARO**. Segundo **SCHOUERI**, trata-se de evitar, por meio desta classe, em que um empresário constituir em outro Estado uma sociedade (empresa interposta), que se beneficia de um acordo de bitributação para repassar rendimentos a título de dividendos e lucros com tributação inferior caso não se utilizasse da empresa interposta.

Outra cláusula é a da exclusão de benefícios segundo a qual:

“(...) busca evitar que determinados tipos de sociedade, que gozam de um regime especial em seu Estado de residência, possam ser utilizadas como terceiro interposto, numa estrutura de *treaty shopping*. Seu escopo é limitado mas atinge seus objetivos”²¹⁵.

Por fim, há a cláusula referente ao mínimo da tributação, segundo a qual, estão limitados a concessão dos benefícios de um acordo específico aos casos em que a “pessoa beneficiária está sujeita, em seu país sede, a uma carga tributária mínima”²¹⁶, excluindo, desta forma, um terceiro não residente.

Segundo **SCHOUERI** esta forma de combater o *treaty shopping* é interessante, à medida que dispensa o recurso ao direito interno ou às categorias de direito interno. Nesse sentido afirma o autor: “daí porque o combate ao *Treaty Shopping* por esta forma deve ser aplaudido, enquanto a mais conveniente, afastando dúvidas quanto à aplicabilidade das medidas adotadas”²¹⁷.

4.4.3. Tratamento Global

A contenção do *treaty shopping* por intermédio do direito internacional decorre, segundo **SCHOUERI**, da utilização das normas do direito

²¹⁴ **TAVOLARO**, A. T., *Utilização Abusiva dos Tratados Internacionais e o Treaty Shopping*. Ob. cit., p. 10/1.

²¹⁵ **SCHOUERI**, L. E., *Planejamento Fiscal Através de Acordos de Bitributação*. Ob. cit., p. 172.

²¹⁶ **SCHOUERI**, L. E., *Planejamento Fiscal Através de Acordos de Bitribuição*. Ob. cit., p. 172.

²¹⁷ **SCHOUERI**, L. E., *Planejamento Fiscal Através de Acordos de Bitribuição*. Ob. cit., p. 141.

internacional²¹⁸. Este entendimento funda-se, precipuamente, em doutrina alemã, especificamente, naquilo que **VOGEL**, citado por **SCHOUERI**, denomina de “Princípios Gerais de Direito Reconhecidos pelas Nações Civilizadas”.

São princípios que devido ao fato de serem confirmados pela maioria das nações, devem ser capazes de vincular os Estados em suas relações internacionais. Assim: “um contribuinte não se pode valer da forma em que estrutura seus negócios, para escapar à tributação com base na sua “substância”, devido a um **PGDRNC** [princípio geral de direito reconhecido pelas nações civilizadas], que vincula os Estados em suas relações com os demais contratantes”²¹⁹.

Assim, a proibição à evasão fiscal seria reconhecida como um **PGDRNC**, e mais, o “princípio anti-abuso”, decorrente da proibição de utilização de meios evasivo, seria também um **PGDRNC**, o mais eficaz para o combate ao *treaty shopping*. O princípio anti-abuso, de acordo com **SCHOUERI**, é, conforme o art. 38, do Estatuto da Corte Internacional de Justiça, fonte do direito internacional.

SCHOUERI sintetiza, assim, o raciocínio de **VOGEL**:

Para a sua afirmação, Vogel adota o seguinte raciocínio: a) um PDGRNC, fonte do direito internacional público, pode ser extraído, a partir de seu reconhecimento pela grande maioria dos Estados; b) a grande maioria das nações civilizadas reconhece, em seus ordenamentos internos, que o abuso não deve ser admitido, como forma de reduzir a carga fiscal; c) portanto, é um PDGRNC e, como tal, válido para toda a ordem internacional, que o contribuinte não se pode valer do abuso, na busca de seus direitos decorrentes de mandamentos da ordem internacional; d) o acordo de bitributação, enquanto mandamento da ordem internacional, deve ser interpretado segundo os PDGRNC; e) deste modo, o contribuinte não se pode valer de expedientes “abusivos”, para pleitear os benefícios decorrentes de um acordo de bitributação.²²⁰

Assim, a confirmação do **PDGRNC** se dá pragmaticamente, ou seja, pela análise da legislação de cada país, ou ao menos com a análise dos países mais representativos. **SCHOUERI** em sua obra analisou os ordenamentos de vários países europeus, tais, como Alemanha, Itália e França, e concluiu que podemos inferir a existência de uma cláusula “não escrita”, referente ao abuso em

²¹⁸ **SCHOUERI**, L. E., **Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação**. Ob. cit., p. 113.

²¹⁹ **SCHOUERI**, L. E., **Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação**. Ob. cit., p. 115.

²²⁰ **SCHOUERI**, L. E., **Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação**. Ob. cit., p. 116.

direito tributário, porém, restrito, não abrangendo as hipóteses de *treaty shopping*²²¹.

²²¹ SCHOUERI, L. E., **Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação**. Ob. cit., p. 139.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O cidadão possui o dever fundamental de pagar impostos, o Estado – dotado desses recursos – possui o dever de executar as políticas públicas, tendo como limite a lei, a Constituição, os direitos e garantias fundamentais. Não se trata do binômio contribuinte *versus* Fisco, mas de uma relação de cooperação entre ambos. Além disso, como analisamos o dever de pagar impostos pressupõe capacidade contributiva.

Assim, o Estado deve buscar em suas receitas tributárias a fonte principal de recursos, que serão utilizados para financiar as instituições democráticas, na busca dos objetivos impostos pelo Estado Democrático de Direito, ou seja, na realização da justiça social busca conciliar liberdade e igualdade, com a redução de desigualdades regionais e desenvolvimento nacional.

Está realidade deve ser contextualizada em termos de globalização, que é processo de mundialização econômica seja por condicionamentos políticos, sociais, econômicos; com a difusão de novas formas de comunicação e integração das comunidades.

Em termos de direito tributário, ganha destaque o viés econômico e, precipuamente, a intenção dos particulares de economizar tributos, hoje, visto como condição necessária à sobrevivência no mercado concorrencial. Com a liberalização do tráfico de capitais, os poderes fiscais dos Estados assumem papel importante na liberação ou restrição da circulação do capital financeiro.

A globalização, como vimos, conduziu à inserção internacional seja dos particulares em relação a outros Estados, seja do próprio Estado em relação à comunidade internacional. Isso, certamente afeta sobremaneira a soberania.

Todos esses aspectos que analisamos inicialmente constituem a base teórica sobre a qual desenvolvemos no decorrer do estudo.

A distinção entre elisão e evasão fiscal, com diz com a legalidade. As praticas evasivas são ilegais, porque violam regras contidas no ordenamento jurídico. Já a elisão, relaciona-se com o planejamento tributário, dentro da esfera de liberdade e auto-organização dos particulares. Isso, contudo, não permite afirmar, com certeza, que as práticas elisivas são, em todas as situações legítimas; ou seja, embora legais, podem, e devem, ser repreendidas, ou melhor,

controladas pelo Estado, haja vista a violação indireta de princípios constitucionais, não guardando correlação com Estado Democrático de Direito, que pressupõe o Estado de Direito e o Estado Democrático vistos em conjunto, e não isoladamente.

Assim, entendemos por planejamento tributário como conduta omissiva ou comissiva, de acordo com a legislação e com os princípios informadores do ordenamento jurídico, que leve, em última análise a não realização ou redução dos fatos imponíveis, consequentemente com menor carga tributária a recolher. Na seara do direito internacional, planejamento tributário é dado à conduta humana na constituição dos atos jurídicos, a partir do plano elaborado para otimizar os custos com as obrigações tributárias, pela identificação das melhores e mais econômicas alternativas de formação dos negócios jurídicos permitidos pela legislação, reduzindo as possibilidades de conflitos com o Fisco .

Seguimos o estudo passando pela análise dos tratados internacionais, enquanto o meio mais adequado para que os Estados evitem a dupla ou a múltipla incidência tributária.

Pela compreensão doutrinária os tratados internacionais, elaborados, são levados a referendo pelo Congresso Nacional com o fito de internalizar suas regras perante o ordenamento jurídico brasileiro. Posteriormente, há a publicação do tratado internacional por meio do Decreto, que, como vimos, é mero ato formal, haja vista que após o referendo do Congresso Nacional o tratado internacional já passa a produzir plenos efeitos.

Hierarquicamente, os tratados internacionais, pela compreensão doutrinária hodierna, devidamente referendados, integram o ordenamento jurídico brasileiro com força hierárquica superior às normas infraconstitucionais, não podendo por estas serem revogadas, ou seja, somente podem ser controladas pela Constituição, obviamente, ou pela renúncia do tratado internacional. Portanto possuem caráter supralegal. Ainda, se aprovados de acordo com o *quórum* qualificado das emendas constitucionais e se versarem sobre direitos humanos, os tratados internacionais integram o ordenamento jurídico como se normas constitucionais fossem, ainda que não integrem o corpo físico da Constituição: é a aceção que se tem de Constituição em sentido material.

Como fundamento deste entendimento, além dos princípios constitucionais que regem a República Federativa do Brasil nas suas relações

internacionais (art. 4º, da CR), devem ser ressaltados ambos os parágrafos do art. 5º - §§ 2º e 3º –, também da Constituição. Ainda, como fundamento que vai ao encontro desta compreensão, a recente ratificação da Convenção de Viena 1969, que referendada pelo Congresso, garante a suprallegalidade dos tratados internacionais face o ordenamento interno, conforme o art. 27.

Finalmente, embora haja regra explícita no art. 98, do CTN, que durante muito tempo foi ignorada pelo aplicador do direito, os tratados em matéria tributária, assim, como os demais tratados seguem a regra geral acima exposta.

Traçadas as noções introdutórias e os, respectivos, conceitos e análise de elisão fiscal internacional, planejamento tributário internacional e de tratados internacionais em matéria tributária findamos com o estudo do *treaty shopping*, que é entendido como a escolha dirigida do melhor acordo ou convenção internacional em matéria tributária, que se concretiza quando determinada pessoa (física ou jurídica), com intenção de inserir-se no âmbito subjetivo dos beneficiários efetivos do tratado, procura lograr proveito econômico, das condições fiscais definidas no tratado.

Desta forma, os elementos caracterizadores dos tratados internacionais envolvem: a escolha de um tratado ou convenção em matéria tributária contra a bitributação; a não-residência do planejador; a interposição de pessoa que venha a residir em um país signatário do investimento e; por fim, o afastamento do regime aplicável pelo país da fonte, mediante o uso do tratado ou convenção internacional.

Embora a legalidade e legitimidade do *treaty shopping*, seja defensável, principalmente em sede de doutrina, os Estados, de uma maneira geral procuram meios para evitar ou uso, dito “indevido”, dos tratados e convenções internacionais. Tal controle pode ser feito por diversos meios. Um deles é pela utilização das regras internas dos países signatários tratado ou convenção internacional. Porém, a crítica, que trouxemos da doutrina é pertinente, no sentido da impossibilidade de se utilizar normas e categorias de direito interno para serem aplicadas às relações de direito internacional. Nesse aspecto ressaltamos a impossibilidade de caracterização do *treaty shopping* como abuso ou simulação ou, até mesmo, a utilização de uma norma geral antielisiva como meio de controle do *treaty shopping*.

Outra forma de controle do *treaty shopping* é, por meio das normas de direito internacional público, que não esbarraria nas críticas em relação às

medidas unilaterais. Nesse sentido, vimos regra da doutrina alemã que se vale dos princípios gerais reconhecidos pelas nações civilizadas (PGRNC) como meio de controle do *treaty shopping*.

Finalmente, – e considerado o meio mais adequado pela maioria da doutrina – como meio de controle do *treaty shopping*, é a aposição de cláusulas no próprio texto do tratado ou convenção internacional, que restrinjam a utilização do tratado internacional, senão pelos reais beneficiários do tratado.

Portanto, o *treaty shopping*, enquanto um conjunto de práticas coordenadas que visa à economia de tributos pelo uso de um tratado internacional em matéria tributária, sem ser beneficiário efetivo, não possui definição quanto a sua legalidade e legitimidade uniforme em sede de doutrina. Além disso, evidenciamos a diversidade de entendimento a respeito das possibilidades de restrição de tal prática.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Obras Citadas

ACIOLLY, Hildebando; **SILVA**, Geraldo Eulálio do Nascimento. **Manual de Direito Internacional Público**. 12º ed., São Paulo: Editora Savaiva S/A. 1996

AGUADO, Juventino de Castro. **Os Tratados Internacionais e o processo jurídico constitucional**. **GARCIA**, Maria. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. ano 16, n. 65, out.-dez., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 311-46.

ALESSI, Verónica. **Treaty Shopping – Abuso a los Convenios Internacionales**. Publicado no Sítio da Associação Argentina de Estudios Fiscales - -, acesso em 23 de setembro de 2009.

AMARO, Luciano. **Planejamento Tributário e Evasão**. **ROCHA**, Valdir de Oliveira (coord.) **Planejamento Fiscal: Teoria e Prática**. 1º vol. São Paulo: Editora Dialética, 1999.

ANDRADE, Thalís de. **Tributação Internacional para o desenvolvimento: em busca de um novo modelo**. In: CAMPOS, Dejalma de. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Ano 15. n. 74. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. mai.-jun./2007, p. 307.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. De acordo com a Emenda Constitucional n. 53, de 19.12.2006. 3º ed., rev. e atual. São Paulo: Editora Saraiva. 2008.

BASSANEZE, João Marcello Tramujas. **Pluritributação Internacional: Origem, Conceito e Medidas Unilaterais Destinadas à sua Eliminação**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado**. Vol. I, São Paulo: Editora Quartier Latin. 2003, p.430-61.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3º ed., São Paulo: Editora Lejus. 1988.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. **Tratados Internacionais tributários, emendas constitucionais e leis complementares após a EC 45/2004. Mudou alguma coisa?** **GARCIA**, Maria. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. ano. 15, n. 59, abr.-jun., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

BOBBIO, Norberto. **Dicionário de política**. Norberto Bobbio, Nicola Matteucci e Gianfranco Pasquino; tradução Carmen C. Varriale ...[et al.]. Distrito Federal: Editora Universidade de Brasília: Linha Gráfica Editora, 1991. p. 2.

BOGO, Luciano Alaor. **Elisão Tributária: Licitude e Abuso de Direito**, Curitiba: Juruá, 2006

BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento Tributário: IPI, ICMS, ISS e IR: economia de impostos, racionalidade de procedimentos fiscais, relevantes questões tributárias, controvertidas questões tributárias, complexas questões tributárias, questões avançadas no universo da governança tributárias**. 9º ed., rev. e atual. São Paulo: Editora Atlas S/A, 2006

CASAGRANDE, Edilson Jair. **A Constitucionalidade da Prática de Elisão Fiscal**. Dissertação de Mestrado. Curitiba: UFPR. 2004.

CARNEIRO, Cristiane Dias. **A Convivência dos Princípios Constitucionais da Soberania, Integração Política e Econômica**. **GARCIA**, Maria. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. ano 16, n. 65, out.-dez., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008. p. 293-310.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24º Ed., rev., ampl., atual. até a Emenda Constitucional n. 56/2007. São Paulo: Malheiros Editores, 2008

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19º Ed., rev., São Paulo: Saraiva, 2007

_____. **Direito Tributário: linguagem e método**. 2º ed. e rev., São Paulo: Editora Noeses, 2008

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8º ed., atual. de acordo com o Código Civil de 2002. São Paulo: Editora Forense. 2005.

_____. **Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.) **Planejamento Fiscal: Teoria e Prática**. 2º vol., São Paulo: Editora Dialética. 1998, p. 159-72.

GARCÍA, César. Reflexiones sobre **la Influencia de la Globalización en los Principio Tributarios**. In: TÔRRES, Haleno Taveira (coord). **Direito Tributário Internacional Aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 1999.

_____. **Planejamento Tributário**. 2º Ed., São Paulo: Editora Dialética. 2008.

GRUPENMACHER, Betina Trieger. **Tratados Internacionais em Matéria Tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999.

_____. **Tributação e Direitos Fundamentais**, in:

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa**. 3º. Ed., Curitiba: Positivo, 2004.

FISCHER, Octávio Campos. **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Editora Dialética. 2004.

_____. **Os efeitos de inconstitucionalidade no Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Renovar. 2004. p. 16/33.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais**. São Paulo: Editora Saraiva. 1997.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Sistema Constitucional Tributário: uma aproximação ideológica**. In: Revista de Direito da UFPR, Curitiba: Imprensa Universitária da UFPR, n. 30.

_____. **Curso de Direito Administrativo**. 2º ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Saraiva, 2006.

LIMA, Abili Lázaro Castro de. **Globalização Econômica, Política e Direito**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Planjemaneto Fiscal: teoria e prática**. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.) São Paulo: Editora Dialética, 1999.

MAZUOLLI, Valério de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Público**. 2º ed., São Paulo: Editora Atlas S/A. 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 16º ed., rev., atual., São Paulo: 2003.

MOSCHETTI, Francesco. **El Principio da Capacidad Contributiva**. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

NABAIS, José Casalta. **Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coleção de Teses. Coimbra: Almedina, 2004.

NORONHA, Francisco Daniel Holanda. **Dupla Tributação Internacional e as contribuições sociais incidentes sobre o comércio exterior**. In: **CAMPOS**, Dejalma (coord.). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Ano 15, n. 77, nov.-dez., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2007, p.150-67.

PEREIRA, César A. Guimarães. **Elisão Tributária e Função Administrativa**. Texto atualizado com a Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001. São Paulo: Editora Dialética. 2001.

PESSÔA, Leonel Cesarino. **Elisão fiscal e teoria do direito**. BRITO, Edvaldo Pereira de (coord.) **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. ano 16, n. 8. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. jul.-ago/2008, p. 74/84

PINHEIRO, Rodrigo Rigo. **Treaty Shopping: aspectos jurídicos, econômicos e sua relevância no cenário internacional**. BRITO, Edvaldo Pereira (coord.). **Revista Tributária e de finanças públicas**. Ano 17, n. 84, jan.-fev. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2009.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 26. Ed., rev., atual. nos termos da Reforma Constitucional n, 48, de 10.8.2005. São Paulo, Malheiros Editores, 2004.

TAVOLARO, Agostinho Tofolli. **Utilização Abusiva dos Tratados Internacionais de Dupla Tributação (Treaty Shopping)**, palestra proferida no II Congresso Paranaense de Estudos Tributários, Londrina, maio de 2004, disponível em: www.tavolaroadvogados.com/doutrina/cs506.pdf, acesso em 06.09.09.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2001.

_____. **Pluritributação Internacional sobre as rendas de empresas**. 2º ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Editora revista do Tribunais, 2001.

_____. **Limites do Planejamento Tributário e a norma brasileira anti-simulação (LC n. 104/01)**. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais de Direito Tributário**. 5º vol. São Paulo: Editora Dialética. 2001.

_____. **Elementos de Direito Tributário Internacional e de Direito Internacional Tributário. O Impostos de Importação e seus Tratados**. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Editora Forense. 2005, p. 983-1017.

REZEK, Francisco. **Direito Internacional Público**. 11º ed., São Paulo: Editora Saraiva. 2007

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 6º ed. e atual. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

_____. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva.** São Paulo: Editora Dialética. 2002

YAMSACHITA, Douglas. Elisão e evasão de tributos: limites à luz do abuso de direito e da fraude à lei. São Paulo: Lex Editora, 2005.

WEISS, Fernando Lemme. Justiça Tributária: um enfoque sobre as renúncias fiscais, a Reforma Tributária de 2003/2004 e os Códigos de Defesa dos Contribuintes (ES, IT, SP, MG e o projeto brasileiro). 2º ed., Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2004. p. 25.

Sítios Citados

Código Civil Brasileiro. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/2002/L10406.htm>, acesso em 09 de setembro de 2009.

Código de Defesa do Consumidor. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8078.htm, acesso em 09 de setembro de 2009.

Código Tributário Nacional, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm, acesso em 06 de setembro de 2009.

Constituição da República do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em 01 de julho de 2009.

Decreto Legislativo n. 496/2009. Disponível em <http://www.in.gov.br/imprensa/visualiza/index.jsp?jornal=1&pagina=6&data=20/07/2009>, acesso em 03 de setembro de 2009.

Execução Orçamentária dos Estados (1995-2008) Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/index.asp acesso em 31 de julho de 2009.

Parecer da Comissão de Relações Exteriores e Defesa Nacional. Disponível em <http://www.senado.gov.br/sf/atividade/Materia/getTexto.asp?t=60622&c=RTF>, acesso em 03 de setembro de 2009.

Sítio da Receita Federal do Brasil – RFB – Estudos Econômico-Tributários, <http://www.receita.fazenda.gov.br/historico/esttributarios/Estatisticas/default.htm>. Acesso em 30 de julho de 2009.

Sítio do Diário Oficial da União – DOU - Decreto Legislativo n. 496/2009, disponível em: <http://www.in.gov.br/imprensa/visualiza/index.jsp?jornal=1&pagina=6&data=20/07/2009>, acesso em 03.09.2009

Sítio do Ministério das Relações Exteriores – MRE - Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados. Disponível em <<http://www2.mre.gov.br/dai/dtrat.htm>>, acesso em 03.09.2009.

Sítio do Senado Federal – SF - Parecer s/n da Comissão de Relações Exteriores e Defesa Nacional, disponível em <http://www.senado.gov.br/sf/atividade/Materia/getTexto.asp?t=60622&c=RTF>, acesso em 03.09.2009.

Sítio do Tesouro Nacional – TN – Execução Orçamentária dos Estados e Municípios http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/index.asp.

Sítio profissional do doutrinador Agostinho Tofolli Tavoraro -
www.tavolaroadogados.com/doutrina/cs506.pdf, acesso em 06.09.09

Jurisprudência STF:

- | | | | | |
|---|---|-----------|------------------|---|
| – | RExt | n. | 80.004/SE | – |
| | http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=175365&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%2080004; | | | |
| – | HC | n. | 73.131/RJ | – |
| | http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=74270&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20HC%20/%2073131 | | | |
| – | ADI | n. | 1.480/DF | – |
| | http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=74270&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20HC%20/%2073131 | | | |
| – | HC | n. | 87.585 | – |
| | http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=597891&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20HC%20/%2087585 , acesso em 07.09.09. | | | |
| – | HC | n. | 87.585 | – |
| | http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=597891&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20HC%20/%2087585 , acesso em 07.09.09. | | | |

